

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

WT/DS108/AB/R
24 de febrero de 2000

(00-0675)

Original: inglés

ESTADOS UNIDOS - TRATO FISCAL APLICADO A LAS "EMPRESAS DE VENTAS EN EL EXTRANJERO"

AB-1999-9

Informe del Órgano de Apelación

ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. Introducción.....	1
II. Antecedentes.....	3
A. <i>Reseña de la legislación fiscal pertinente de los Estados Unidos</i>	3
B. <i>La medida relativa a las EVE</i>	5
C. <i>Exenciones previstas por la medida relativa a las EVE</i>	8
III. Argumentos de los participantes.....	10
A. <i>Alegaciones de error formuladas por los Estados Unidos - Apelante</i>	10
1. El <i>Acuerdo SMC</i>	11
2. Párrafo 3 del artículo 3, artículo 8, párrafo 1 d) del artículo 9 y párrafo 1 del artículo 10 del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i>	14
3. Párrafo 2 del artículo 4 del <i>Acuerdo SMC</i>	17
4. Foro apropiado.....	18
B. <i>Argumentos de las Comunidades Europeas - Apelado</i>	19
1. El <i>Acuerdo SMC</i>	19
2. Párrafo 3 del artículo 3, artículo 8, párrafo 1 d) del artículo 9 y párrafo 1 del artículo 10 del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i>	22
3. Párrafo 2 del artículo 4 del <i>Acuerdo SMC</i>	25
4. Foro apropiado.....	26
C. <i>Alegaciones de error presentadas por las Comunidades Europeas - Apelante</i>	26
1. Las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE	26
2. Párrafo 1 b) del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	27
D. <i>Argumentos de los Estados Unidos - Apelado</i>	28
1. Las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE	28
2. Párrafo 1 b) del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	29
E. <i>Argumentos de los terceros participantes</i>	30
1. Canadá	30
2. Japón.....	31
IV. Cuestiones planteadas en esta apelación.....	31

	<u>Página</u>
V. Párrafo 1 del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	32
VI. Párrafo 3 del artículo 3 y párrafo 1 d) del artículo 9 del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i>	53
VII. Párrafo 2 del artículo 4 del <i>Acuerdo SMC</i>	65
VIII. Foro apropiado en materia fiscal.....	69
IX. Normas sobre fijación administrativa de precios aplicables a las EVE	71
X. Párrafo 1 b) del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	72
XI. Constataciones y conclusiones.....	73

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

ÓRGANO DE APELACIÓN

**Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las
"empresas de ventas en el extranjero"**

AB-1999-9

Apelante/Apelado; los Estados Unidos

Actuantes:

Apelante/Apelado; las Comunidades Europeas

Lacarte Muró, Presidente de la Sección
Bacchus, Miembro

Terceros participantes; el Canadá y el Japón

Feliciano, Miembro

I. Introducción

1. Los Estados Unidos y las Comunidades Europeas apelan contra determinadas cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial *Estados Unidos - Trato especial aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* (el "informe del Grupo Especial")¹ y contra determinadas interpretaciones jurídicas formuladas en dicho informe. El Grupo Especial fue establecido para examinar una reclamación presentada por las Comunidades Europeas respecto de "los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas y las medidas conexas por las que se establece un trato fiscal especial para las 'empresas de ventas en el extranjero' ('EVE')".² En la sección II, *infra*³, se describen los aspectos pertinentes de esta "medida relativa a las EVE".⁴

2. El Grupo Especial en su informe, distribuido el 8 de octubre 1999, llegó a la conclusión de que, a través de la medida relativa a las EVE:

- a) los Estados Unidos han actuado, a reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, de forma incompatible con sus obligaciones en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC al conceder o mantener subvenciones a la exportación prohibidas por esa disposición;

¹ WT/DS108/R, 8 de octubre de 1999.

² El mandato del Grupo Especial, WT/DS108/3, 11 de noviembre de 1998, se remite a la solicitud de consultas presentadas por las Comunidades Europeas, WT/DS108/1, 28 de noviembre de 1997.

³ El Grupo Especial describe la medida relativa a las EVE en los párrafos 2.1 a 2.8 de su informe.

⁴ En el párrafo 7.34 y la nota 602 correspondiente a ese párrafo del informe del Grupo Especial, el Grupo Especial identificó el apartado (c) del artículo 245, los artículos 921 a 927, y el apartado (e) del artículo 951 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos como las disposiciones jurídicas "principales" que constituyen la medida relativa a las EVE. Esta constatación no ha sido objeto de apelación.

- b) los Estados Unidos han 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 1 d) del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura con respecto a todos los productos no consignados en la Lista.⁵

3. Con respecto a su conclusión relativa al *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* (el "Acuerdo SMC"), el Grupo Especial recomendó que el Órgano de Solución de Diferencias (el "OSD") solicite a los Estados Unidos "que retiren sin demora las subvenciones relativas a las EVE".⁶ Con respecto a sus conclusiones relativas al *Acuerdo sobre la Agricultura*, el Grupo Especial recomendó que el OSD solicite a los Estados Unidos que pongan el programa relativo a las EVE en conformidad con sus obligaciones dimanantes de ese Acuerdo en lo que respecta a las subvenciones a la exportación.⁷

4. El 28 de octubre de 1999, los Estados Unidos notificaron al OSD su intención de apelar contra determinadas cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial y determinadas interpretaciones jurídicas desarrolladas por el Grupo Especial, al amparo del párrafo 4 del artículo 16 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* (el "ESD"), y presentaron un anuncio de apelación de conformidad con la Regla 20 de los *Procedimientos de trabajo para el examen en apelación* (los "*Procedimientos de trabajo*"). Por razones de programación y en cumplimiento de un acuerdo que habían concertado con las Comunidades Europeas, el 2 de noviembre de 1999 los Estados Unidos notificaron al Presidente del Órgano de Apelación y al Presidente del OSD su decisión de desistir de su apelación notificada el 28 de octubre de 1999. Este desistimiento se hizo de conformidad con el párrafo 1 de la Regla 30 de los *Procedimientos de trabajo* y a reserva del derecho de los Estados Unidos a presentar un nuevo anuncio de apelación de conformidad con la Regla 20 de los *Procedimientos de trabajo*. El 26 de noviembre de 1999, los Estados Unidos notificaron nuevamente al OSD su decisión de apelar, al amparo del párrafo 4 del artículo 16 del ESD, contra determinadas cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial y contra determinadas interpretaciones jurídicas formuladas por éste, y

⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.1.

⁶ *Ibid.*, párrafo 8.3.

⁷ *Ibid.*, párrafo 8.4.

presentaron un anuncio de apelación de conformidad con la Regla 20 de los *Procedimientos de trabajo*. El 2 de diciembre de 1999, los Estados Unidos presentaron su comunicación del apelante.⁸ El 7 de diciembre de 1999, las Comunidades Europeas presentaron su propia comunicación del apelante.⁹ El 17 de diciembre de 1999, los Estados Unidos¹⁰ y las Comunidades Europeas¹¹ presentaron sendas comunicaciones del apelado. El mismo día, el Canadá y el Japón presentaron sendas comunicaciones en calidad de tercer participante.¹²

5. La audiencia de la apelación tuvo lugar los días 19 y 20 de enero de 2000. Los participantes y terceros participantes expusieron oralmente sus argumentos y respondieron a las preguntas que les dirigieron los Miembros de la Sección que conocía de esta apelación.

II. Antecedentes

A. *Reseña de la legislación fiscal pertinente de los Estados Unidos*

6. Para los ciudadanos y residentes de los Estados Unidos, las leyes impositivas del país tienen en general un "alcance mundial".¹³ Esto significa que, en general, los Estados Unidos hacen valer el derecho a gravar todos los ingresos obtenidos por sus ciudadanos y residentes "en todo el mundo". Una sociedad organizada al amparo de las leyes de uno de los 50 Estados americanos o del distrito de Columbia es una sociedad "nacional", o una sociedad estadounidense, y se considerará "residente" en los Estados Unidos a los efectos de este sistema impositivo "de alcance mundial".¹⁴ En virtud de la legislación impositiva de los Estados Unidos, las sociedades "extranjeras" se definen como todas aquellas que *no* se han constituido en uno de los 50 Estados o en el distrito de Columbia.¹⁵

⁸ De conformidad con el párrafo 1 de la Regla 21 de los *Procedimientos de trabajo*.

⁹ De conformidad con el párrafo 1 de la Regla 23 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹⁰ De conformidad con el párrafo 3 de la Regla 23 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹¹ De conformidad con la Regla 22 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹² De conformidad con la Regla 24 de los *Procedimientos de trabajo*.

¹³ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 21.

¹⁴ Artículo 7701(a)(4) del IRC; comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 21.

¹⁵ Artículo 7701(a)(5) y (9) del IRC; comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 22.

7. En general los Estados Unidos gravan cualquier ingreso obtenido por las sociedades extranjeras en el territorio de los Estados Unidos. Generalmente no gravan los ingresos obtenidos por las sociedades extranjeras fuera de los Estados Unidos.¹⁶ Sin embargo, esos ingresos de "fuente extranjera" de una sociedad extranjera estarán generalmente sujetos al régimen impositivo estadounidense cuando tengan una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos".¹⁷ Las leyes y reglamentos fiscales de los Estados Unidos disponen que las autoridades fiscales realizarán una investigación fáctica para determinar si los ingresos de una sociedad extranjera tienen una "conexión efectiva".

8. Muchas sociedades extranjeras están vinculadas a sociedades estadounidenses. En general, la sociedad matriz estadounidense está solamente sujeta a impuestos por los ingresos obtenidos por su filial extranjera cuando tales ingresos se transfieren a la sociedad matriz estadounidense en forma de dividendos.¹⁸ En el marco del sistema fiscal estadounidense, el período entre la obtención de esos ingresos por la filial y la transferencia de un dividendo a la empresa matriz estadounidense se denomina "aplazamiento" porque el pago del impuesto sobre tales ingresos se aplaza hasta que dicho ingreso es repatriado a los Estados Unidos.¹⁹

9. Los Estados Unidos también han adoptado una serie de regímenes "antiaplazamiento" que parten del principio del aplazamiento y que, en general, responden a preocupaciones políticas concretas frente a la posible elusión de impuestos por las sociedades estadounidenses a través de las filiales en el extranjero. Uno de estos regímenes es la sección F del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos (el "IRC"), que limita la disponibilidad del aplazamiento para determinados tipos de ingresos obtenidos por determinadas filiales extranjeras controladas de sociedades estadounidenses.²⁰ En virtud de la sección F, determinados ingresos obtenidos por una filial extranjera pueden imputarse a su matriz estadounidense aun cuando no hayan sido repatriados a la matriz en forma de

¹⁶ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 22. Informe del Grupo Especial, párrafos 4.1127 y 4.1128.

¹⁷ Artículo 882(a) del IRC. Sin embargo, la empresa extranjera puede reunir las condiciones necesarias para beneficiarse de una deducción de los impuestos extranjeros con respecto a los impuestos extranjeros sobre la renta que haya pagado por tales ingresos.

¹⁸ No obstante, la matriz estadounidense puede reunir las condiciones para una deducción indirecta de los impuestos extranjeros sobre la renta con respecto a algunos impuestos extranjeros sobre la renta que haya pagado la filial extranjera. Véase la comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 23.

¹⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 23.

²⁰ Artículo 951 del IRC; comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 24.

dividendos.²¹ El efecto de la sección F es que la matriz estadounidense está inmediatamente sujeta a los impuestos estadounidenses sobre tales ingresos que se le han imputado, aun cuando el ingreso permanezca en la filial extranjera.

10. Estas normas impositivas que prevalecen en general en los Estados Unidos han sido modificadas con respecto a las EVE por la medida a ellas destinada.

B. *La medida relativa a las EVE*

11. Las EVE son empresas extranjeras que se encargan de determinadas actividades relacionadas con las ventas en conexión con la venta o el arrendamiento de bienes producidos en los Estados Unidos para su exportación fuera de dicho país. Fundamentalmente la medida relativa a las EVE exime del impuesto estadounidense sobre la renta una parte de los ingresos de fuente extranjera procedentes de la exportación obtenidos por una EVE.²² El régimen fiscal pertinente consta de tres elementos distintos, que afectan a la carga impositiva que, en virtud de la legislación estadounidense, grava a las EVE así como a las empresas estadounidenses que suministran los bienes de exportación. Estas tres exenciones se describen detalladamente *infra*, así como en los párrafos 7.95, 7.96 y 7.97 del informe del Grupo Especial.²³

12. Una sociedad debe cumplir varias condiciones para calificarse como EVE.²⁴ La sociedad debe ser una sociedad extranjera organizada en virtud de las leyes de un país que comparta información tributaria con los Estados Unidos, o en virtud de las leyes de una posesión de los Estados

²¹ Con respecto a tales ingresos aplazados, la matriz estadounidense puede reunir las condiciones para beneficiarse de una deducción indirecta por impuestos pagados en el extranjero sobre algunos impuestos extranjeros sobre la renta pagados por la filial extranjera. Véase la comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 24.

²² Esta caracterización de la medida relativa a las EVE no es objetada por los participantes. Véase el informe del Grupo Especial, párrafo 7.112.

²³ Durante la audiencia, los Estados Unidos admitieron, en respuesta a una pregunta de la Sección que entiende en la presente apelación, que los párrafos 7.95 a 7.97 del informe del Grupo Especial describen con exactitud las exenciones de las EVE.

²⁴ La descripción que figura aquí tiene por objeto esbozar los principales elementos de la medida relativa a las EVE a la que se refiere la presente apelación. Puede obtenerse una explicación completa de todas las normas aplicables a las EVE en el texto de las propias disposiciones legales o en tratados especializados sobre temas tributarios, por ejemplo, J. Isenbergh, *International Taxation*, 2nd ed. (Aspen Publishers Inc., 1999). Observamos que se aplican normas especiales, entre otras cosas, en el caso de las cooperativas agrícolas, las pequeñas EVE, las EVE compartidas, las EVE de propiedad de accionistas individuales y no de sociedades accionistas y las transacciones en las que están involucrados bienes militares.

Unidos que no sea Puerto Rico.²⁵ La sociedad debe cumplir requisitos adicionales relativos a su presencia en el extranjero, sus registros y sus accionistas y directores.²⁶ La sociedad también debe optar por ser una EVE durante determinado ejercicio fiscal.²⁷ No existe ningún requisito legal de que una EVE esté afiliada a una sociedad estadounidense ni que esté controlada por ésta. No obstante, conforme a las características de la medida relativa a las EVE, la ventaja tanto para las EVE como para las empresas estadounidenses que suministran los bienes destinados a la exportación, en la práctica, será a menudo mayor si el proveedor estadounidense está vinculado a la EVE. En consecuencia, muchas EVE son filiales extranjeras de sociedades estadounidenses controladas por éstas.

13. Los ingresos de fuente extranjera de una EVE pueden dividirse, en términos generales, en "ingresos de comercio exterior"²⁸ y todos los demás ingresos de fuente extranjera. Los "ingresos de comercio exterior" constituyen fundamentalmente ingresos de fuente extranjera imputables a una EVE y procedentes de operaciones que reúnen las condiciones establecidas y que comportan la exportación de bienes desde los Estados Unidos. Otros ingresos de fuente extranjera de una EVE pueden incluir, por ejemplo, "ingresos por concepto de inversiones", tales como intereses, dividendos y regalías, e ingresos comerciales activos no derivados de las operaciones de exportación que reúnen las condiciones establecidas. La presente apelación plantea varias cuestiones con respecto a los impuestos aplicables a los *ingresos de comercio exterior* de una EVE. Los ingresos de comercio exterior a su vez se dividen en ingresos de comercio exterior *exentos* y *no exentos*.²⁹ Como se explica *infra*, el régimen fiscal que los Estados Unidos aplican a los ingresos de comercio exterior *exentos* de una EVE se diferencia del régimen que aplican a los ingresos de comercio exterior de una EVE *no exentos*.

14. El ingreso de comercio exterior de una EVE está constituido por sus "entradas brutas de comercio exterior" generadas en determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas.³⁰ Dichas operaciones entrañan la venta o el arrendamiento de "bienes de exportación" o la prestación

²⁵ Artículos 922(a)(1) y 927(d)(3) del IRC. Generalmente una EVE está organizada en una jurisdicción no estadounidense que no grava los ingresos de las sociedades o que les aplica un tipo impositivo bajo.

²⁶ Artículo 922(a)(1) del IRC.

²⁷ Artículo 922(a)(2) del IRC.

²⁸ Artículo 923(b) del IRC.

²⁹ Artículo 923(a) del IRC.

³⁰ Artículo 924 del IRC.

de servicios "conexos y subsidiarios" a esa venta o arrendamiento. Se entiende por "bienes de exportación" los bienes fabricados o producidos en los Estados Unidos por una persona que no sea una EVE, vendidos o dados en arrendamiento por una EVE o a una EVE, para su uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos y cuyo precio justo de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a importaciones.³¹ Además, a fin de que los ingresos de una EVE constituyan ingresos de comercio exterior, deben tener lugar fuera de los Estados Unidos determinados procesos económicos relacionados con las operaciones que reúnen las condiciones establecidas³², y la EVE debe estar administrada fuera de los Estados Unidos.³³

15. En el marco de la medida relativa a las EVE, una EVE puede optar por aplicar una de las tres normas sobre precios de transferencia a fin de calcular sus ingresos de comercio exterior obtenidos de determinadas operaciones que reúnan las condiciones establecidas. Estas normas sobre precios cumplen dos finalidades. En primer lugar, distribuyen los ingresos procedentes de las operaciones relativas a bienes de exportación de los Estados Unidos entre la EVE y su proveedor estadounidense. La parte de estos ingresos atribuible a la EVE es su ingreso de comercio exterior (es decir, ingreso de comercio exterior exento y no exento). La segunda finalidad de las normas sobre precios de transferencia es determinar la cuantía de los ingresos procedentes de operaciones relativas a bienes de exportación de los Estados Unidos asignados a la EVE como ingresos de comercio exterior que constituyen ingresos de comercio exterior *exentos*, y la cuantía de esos ingresos que constituyen ingresos de comercio exterior *no exentos*. La norma sobre precios de transferencia que se aplica para determinar la cuantía de los ingresos de comercio exterior de la EVE también debe aplicarse para determinar la división de esos ingresos en ingresos de comercio exterior exentos y no exentos.³⁴

³¹ Artículo 927(a) del IRC; informe del Grupo Especial, párrafo 2.1.

³² Artículo 924(b)(1)(B) del IRC.

³³ Artículos 924(b)(1)(A) y 927(d)(3) del IRC.

³⁴ En virtud de la primera norma sobre precios de transferencia, la norma de las "condiciones de libre competencia", la distribución de los ingresos se basa en el precio efectivamente pagado por la EVE a su proveedor estadounidense vinculado, con sujeción a un ajuste en virtud del artículo 482 del IRC. Esa norma puede ser utilizada por cualquier EVE. Siempre que cumpla determinadas prescripciones *adicionales* para desempeñar actividades de distribución con respecto a las operaciones que reúnan las condiciones establecidas, y que esté *vinculada* a su proveedor estadounidense, una EVE también puede optar por utilizar una de las otras dos normas sobre precios de transferencia, conocidas como normas de "fijación administrativa de precios". Cada norma sobre fijación administrativa de precios permite a la EVE determinar su ingreso de comercio exterior aplicando una fórmula que divide el ingreso total combinado, derivado de determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas, entre la EVE y su proveedor estadounidense vinculado. Véase el artículo 925 del IRC y los párrafos 2.5 a 2.8 del informe del Grupo Especial.

C. *Exenciones previstas por la medida relativa a las EVE*

16. La medida relativa a las EVE establece tres exenciones principales que afectan a la carga fiscal impuesta por los Estados Unidos a las EVE, a sus proveedores estadounidenses y, posiblemente, a los accionistas estadounidenses. La primera exención se relaciona con el régimen fiscal que aplican los Estados Unidos a los ingresos de fuente extranjera de una sociedad extranjera.³⁵ En virtud de la legislación estadounidense, en general, los ingresos procedentes del exterior de una sociedad extranjera que realiza actividades comerciales o empresariales en los Estados Unidos son imponibles solamente en la medida en que tengan una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos".³⁶ Esta norma se aplica independientemente de que la sociedad extranjera esté o no controlada por una sociedad estadounidense. Para determinar si el ingreso de fuente extranjera de una sociedad extranjera tiene una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos", las autoridades fiscales realizan una investigación fáctica.³⁷ En virtud de la medida relativa a las EVE, la parte exenta de los ingresos de comercio exterior se considera como "ingresos de fuente extranjera sin conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos".³⁸ En otras palabras, la parte exenta de los ingresos de comercio exterior de una EVE no está sujeta a una investigación fáctica destinada a determinar si existe una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos". Por lo tanto, en virtud de esta primera exención, ha sido *determinado por ley que* una parte de los ingresos de fuente extranjera de las EVE *constituye ingresos "sin conexión efectiva"* y, por lo tanto, no es imponible como ingreso percibido por las EVE, -independientemente de la conclusión a la que pueda llegar la investigación fáctica administrativa en ausencia de la medida relativa a las EVE.

17. La segunda exención se relaciona con el régimen fiscal que aplican los Estados Unidos a determinados ingresos obtenidos por una sociedad extranjera controlada por una sociedad estadounidense. En general, en la legislación estadounidense, el accionista estadounidense de una sociedad extranjera controlada deberá incluir cada año en su renta bruta una parte a prorrata de

³⁵ Véase el informe del Grupo Especial, párrafo 7.95.

³⁶ Artículo 882(a) del IRC.

³⁷ El artículo 864 del IRC establece las normas para determinar si el ingreso de una sociedad extranjera tiene "una conexión efectiva con actividades comerciales o empresariales en los Estados Unidos". Conforme al derecho tributario de los Estados Unidos, el concepto de "conexión efectiva" se diferencia del concepto de "fuente de ingresos". Los ingresos de una sociedad extranjera pueden ser ingresos de "fuente extranjera" en virtud de las normas aplicables para determinar la fuente de ingresos (artículos 861-865 del IRC), pero a pesar de ello pueden tener "una conexión efectiva" con actividades comerciales o empresariales en los Estados Unidos y, sobre esta base, estar sujetos a impuestos (véase J. Isenbergh, *supra*, nota 24, volumen I, capítulos 5 y 21).

³⁸ Artículo 921(a) del IRC.

determinados tipos de ingresos de la sociedad extranjera controlada que no hayan sido aún distribuidos a su empresa matriz en los Estados Unidos.³⁹ Tales ingresos se conocen como "ingresos de la sección F". La sociedad accionista estadounidense está sujeta inmediatamente al impuesto de los Estados Unidos sobre sus ingresos de la sección F, aun cuando todavía no los haya recibido de su filial extranjera. Sin embargo, en el marco de la medida relativa a las EVE, los ingresos de comercio exterior de una EVE están generalmente exentos de las disposiciones de la sección F.⁴⁰ Por lo tanto, en virtud de esta segunda exención, la matriz de una EVE *no* está obligada a declarar su parte a prorrata de los ingresos no distribuidos de la EVE derivados de los ingresos de comercio exterior de esta última, y tales ingresos *no* están sujetos a impuestos.

18. La tercera exención se refiere al régimen fiscal aplicable a los dividendos distribuidos a las sociedades estadounidenses por sociedades extranjeras.⁴¹ Conforme a la legislación estadounidense en general, los dividendos que reciben las empresas estadounidenses derivados de ingresos procedentes del exterior son imponibles, a menos que tales ingresos ya hayan sido gravados en virtud de las normas de la sección F.⁴² Conforme a la medida relativa a las EVE, sin embargo, los accionistas estadounidenses de una EVE pueden en general deducir el 100 por ciento de los dividendos que han recibido de las distribuciones efectuadas de los ingresos de comercio exterior de la EVE.⁴³ Por lo tanto, en virtud de la tercera exención, la casa matriz de una EVE en general no está sujeta a impuestos sobre los dividendos que reciba derivados de los ingresos de comercio exterior de la EVE.

³⁹ Artículo 951(a) del IRC.

⁴⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.96; artículo 951(e) del IRC. Si la EVE aplica las normas de fijación administrativa de precios, esta segunda exención se aplicará tanto a las partes *exentas* como a las *no exentas* de sus ingresos de comercio exterior. Sin embargo, si la EVE aplica las normas sobre fijación de precios de transferencia en condiciones de plena competencia, previstas en el artículo 482, el accionista estadounidense deberá declarar una parte a prorrata de la parte *no exenta* de sus ingresos de comercio exterior y, en general, estará sujeto al impuesto estadounidense sobre esa parte de los ingresos de comercio exterior de la EVE.

⁴¹ Véase el informe del Grupo Especial, párrafo 7.97.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Artículo 245(c) del IRC. Si una EVE aplica las normas de fijación administrativa de precios, se aplica entonces esta tercera exención a los dividendos derivados tanto de las partes *exentas* como de las *no exentas* del ingreso de comercio exterior de la EVE. No obstante, si una EVE aplica las normas de fijación de precios en condiciones de plena competencia del artículo 482, el accionista estadounidense, en general, está sujeto a impuestos sobre los dividendos recibidos de las distribuciones derivadas de la parte *no exenta* de los ingresos de comercio exterior de la EVE que le correspondan, salvo que tales ingresos ya hayan sido gravados en virtud de las normas de la sección F.

III. Argumentos de los participantes

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

19. Los Estados Unidos instan al Órgano de Apelación a que tenga en cuenta los antecedentes históricos de esta apelación. A juicio de los Estados Unidos, la medida relativa a las EVE y las cuestiones planteadas en esta apelación no pueden examinarse en el vacío y sólo pueden comprenderse en el contexto de los principios fiscales básicos, de la aplicación de esos principios a través de la medida relativa a las EVE, y de los acontecimientos históricos que llevaron a la creación del régimen de las EVE.

20. Los Estados Unidos recuerdan que los orígenes de esta diferencia se remontan a la promulgación por los Estados Unidos de las disposiciones fiscales sobre las sociedades estadounidenses de ventas al extranjero ("DISC") en 1971. En 1972, las Comunidades Europeas solicitaron la celebración de consultas en el marco del sistema de solución de diferencias en relación con la medida relativa a las DISC, aduciendo que tal medida constituía una subvención a la exportación. Los Estados Unidos solicitaron posteriormente la celebración de consultas con Francia, Bélgica y los Países Bajos, alegando que si la medida relativa a las DISC era una subvención a la exportación, ello implicaba que las exenciones fiscales concedidas por esos países para los ingresos de fuente extranjera también eran subvenciones a la exportación. Los informes de los grupos especiales que examinaron esos cuatro asuntos, los "*asuntos sobre legislación fiscal*", se publicaron en 1976⁴⁴, y los grupos especiales llegaron a la conclusión de que tanto la medida relativa a las DISC como los regímenes fiscales europeos presentaban características de una subvención a la exportación prohibida en virtud del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947. En el marco del sistema de solución de diferencias del GATT de 1947, los informes de grupos especiales sólo se adoptaban por consenso de las partes contratantes. Dado que inicialmente las partes en la diferencia no se avinieron a la adopción de los informes de los grupos especiales sobre los *asuntos sobre legislación fiscal*, esos informes permanecieron no adoptados durante varios años.

⁴⁴ Informes de los Grupos Especiales, *Legislación fiscal - Legislación fiscal de los Estados Unidos (DISC)*, L/4422, adoptado el 7-8 de diciembre de 1981, IBDD 23S/107; *Legislación fiscal - Prácticas seguidas por Francia en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4423, adoptado el 7-8 de diciembre de 1981, IBDD 23S/127; *Legislación fiscal - Prácticas seguidas por Bélgica en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4424, adoptado el 7-8 de diciembre de 1981, IBDD 23S/141; *Legislación fiscal - Prácticas seguidas por los Países Bajos en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4425, adoptado el 7-8 de diciembre de 1981, IBDD 23S/152.

21. En 1979, varias partes contratantes, incluidos los países involucrados en los *asuntos sobre legislación fiscal*, pasaron a ser partes en el *Acuerdo relativo a la Interpretación y Aplicación de los Artículos VI, XVI y XXIII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio* (el "*Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*"), en el que figuraba la nota 2 a la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación. Los Estados Unidos señalan que la nota 2 abordaba los elementos fundamentales de los informes de los grupos especiales sobre los *asuntos sobre legislación fiscal*. La nota incorporaba el análisis efectuado por los grupos especiales en esos informes con respecto a las cuestiones del aplazamiento y la fijación de los precios en condiciones de plena competencia, pero se apartaba del razonamiento de los grupos especiales en relación con la doble imposición. La nota 2 estipulaba expresamente que los países podían adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos.

22. En 1981, las partes convinieron finalmente en la adopción de los informes de los grupos especiales que se ocuparon de los *asuntos sobre legislación fiscal*, mediante una disposición del Consejo del GATT de 1947 por la que se adoptaron los informes a reserva de un "entendimiento"⁴⁵, y que iba acompañada de una declaración del Presidente del Consejo. A juicio de los Estados Unidos, ese "entendimiento" revisó efectivamente los informes de los grupos especiales al incorporar en ellos los principios de la nota 2 de la Lista ilustrativa del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*. En 1984, los Estados Unidos sustituyeron las disposiciones relativas a las DISC por las disposiciones relativas a las EVE. Según los Estados Unidos, estas últimas "tenían por objeto establecer un sistema de imposición limitado de tipo territorial"⁴⁶ aplicable a las exportaciones estadounidenses, que se ajustara a las normas del GATT relativas a las subvenciones, en particular las establecidas en la nota 2 de la Lista ilustrativa del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio* y en el "entendimiento" de 1981.

1. El Acuerdo SMC

23. A juicio de los Estados Unidos, la constatación del Grupo Especial de que la medida relativa a las EVE constituye una subvención a la exportación se basó en errores analíticos fundamentales. El Grupo Especial incurrió en error al no iniciar su análisis con la nota 59 de la Lista ilustrativa de

⁴⁵ Los participantes en la presente apelación se han referido por lo general a la disposición del Consejo de 1981 sobre la base de la cual el Consejo adoptó los informes de los grupos especiales que se ocuparon de los *asuntos sobre legislación fiscal* como el "entendimiento de 1981". *Legislación fiscal*, L/5271, 7-8 de diciembre de 1981, IBDD 28S/120. Como se explica *infra* en la nota 76, preferimos la expresión "disposición del Consejo de 1981". No obstante, a fin de hacer un resumen fiel de los argumentos de los participantes, en esta sección de nuestro informe utilizamos el término "entendimiento" de 1981.

⁴⁶ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 45.

subvenciones a la exportación ("la Lista ilustrativa") que figura en el Anexo I del *Acuerdo SMC*, que es la "disposición jurídica rectora" en el presente caso. La nota 5 al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* establece claramente que una práctica mencionada en la Lista ilustrativa como medida que *no* constituye una subvención a la exportación no está prohibida en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni de ninguna otra disposición del *Acuerdo SMC*. Dado que, a juicio de los Estados Unidos, la exención fiscal aplicable a las EVE está permitida al amparo de la nota 59, no se requiere ningún análisis ulterior.

24. Como *proposición general*, los Estados Unidos no discrepan de la interpretación que el Grupo Especial hace de la expresión "que en otro caso se percibirían", contenida en el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, en el sentido de que establece un criterio de comparación con la hipótesis de que no existiera la medida examinada (el criterio de "si no fuera por"). Sin embargo, ese criterio debe abandonarse en las situaciones en las que exista un criterio específico para determinar si los ingresos "en otro caso se percibirían". En el presente asunto, el contexto del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, en particular la nota 59 del *Acuerdo SMC* y el "entendimiento" de 1981, demuestra que ese criterio específico existe -los impuestos que gravan los ingresos procedentes del extranjero no se consideran ingresos que "en otro caso se percibirían".

25. Los Estados Unidos consideran que la nota 59 permite las exenciones fiscales para los ingresos de fuente extranjera aun cuando estén "relacionados específicamente con las exportaciones".⁴⁷ El punto e) de la Lista ilustrativa califica de subvenciones a la exportación algunas prácticas impositivas, y el texto de la nota 59 matiza esa caracterización de algunas de esas prácticas. La segunda frase de la nota 59, en la que los Miembros "reafirman" el principio de la fijación de precios en condiciones de plena competencia, impone parámetros sobre los precios que pueden cargarse entre sí las partes vinculadas en transacciones de exportación. En opinión de los Estados Unidos, la segunda frase de la nota 59 *se basa en el supuesto* de que los ingresos de fuente extranjera *pueden* eximirse del pago de impuestos o gravarse con impuestos más bajos que los ingresos de fuente nacional, y la frase no tendría sentido si los ingresos de fuente extranjera *no* pudieran estar exentos de impuestos.

26. Los Estados Unidos sostienen que la medida relativa a las EVE tampoco es una subvención a la exportación en virtud de la quinta frase de la nota 59, que excluye del ámbito del punto e) de la Lista ilustrativa las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. El Grupo Especial incurrió en error al no constatar que, en tanto que medida de exención fiscal destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la medida

⁴⁷ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 101.

relativa a las EVE está permitida por la nota 59. El Grupo Especial indicó erróneamente que los Estados Unidos no habían afirmado que la quinta frase de la nota 59 era aplicable a las EVE. En su primera comunicación al Grupo Especial, los Estados Unidos afirmaron que "la legislación sobre las EVE tiene por objeto evitar la doble imposición de los ingresos por exportación obtenidos fuera de los Estados Unidos ...".⁴⁸

27. Los Estados Unidos alegan que la interpretación del Grupo Especial del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 y del párrafo 1 a) del artículo 3 tampoco tiene en cuenta el "entendimiento" de 1981. El "entendimiento" estipula específicamente que los procesos económicos situados fuera del territorio del país exportador [no] "deben considerarse como actividades de exportación". El verdadero propósito de esa expresión es excluir a esos procesos del ámbito del párrafo 1 a) del artículo 3 y del Anexo 1 del *Acuerdo SMC*, disposiciones que tratan exclusivamente de las subvenciones a la exportación. Si los procesos económicos extranjeros no constituyen "actividades de exportación", el hecho de eximir del pago de impuestos los ingresos procedentes de esos procesos *no puede* considerarse una subvención a la exportación.

28. Los Estados Unidos sostienen que también es evidente que, al adoptar el "entendimiento" de 1981, el Consejo del GATT de 1947 pretendía establecer principios de aplicabilidad general. La primera frase del "entendimiento" estipula que el "entendimiento" se aplica "de una manera general". Los antecedentes de la adopción del "entendimiento" de 1981 respaldan esa interpretación. La nota 2 de la Lista ilustrativa del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio* reconocía que los países podían adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y que los ingresos procedentes del extranjero debían determinarse sobre la base del principio de la fijación de los precios en condiciones de plena competencia. El bloqueo a que dieron lugar los *asuntos sobre legislación fiscal* se resolvió gracias al "entendimiento" de 1981, por el que se aceptaron los principios codificados en la nota 2 del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*.⁴⁹

29. Los Estados Unidos aducen además que el "entendimiento" de 1981 satisface todos los criterios para constituir una "decisión" en virtud del párrafo 1 b) iv) del texto del Anexo 1A que incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*. En consecuencia, el "entendimiento" de 1981 tiene la misma fuerza jurídica que cualquier otra disposición del GATT de 1994. Al constatar que el "entendimiento" de 1981 no es una de las "demás decisiones" en el sentido del párrafo 1 b) iv), el Grupo Especial impuso erróneamente un requisito -el de que esas decisiones deben ser

⁴⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 4.348.

⁴⁹ Los Estados Unidos se remiten a las declaraciones efectuadas por los representantes de Bélgica, Francia, los Países Bajos y Suiza el 14 de enero de 1981 (C/M/145).

"un instrumento jurídico"- que es incompatible con el párrafo 1 b) iv). Además, el Grupo Especial aplicó erróneamente ese criterio al declarar que la frase "de una manera general", contenida en el "entendimiento" de 1981, es ambigua, y seguidamente interpretó erróneamente las circunstancias que rodearon a la adopción del "entendimiento" para hacer caso omiso del texto del mismo. El Grupo Especial no tuvo en cuenta que el Consejo adoptó dos disposiciones distintas, de importancia independiente: la *decisión* de adoptar los informes relativos a los *asuntos sobre legislación fiscal* y el "entendimiento" que las acompañaba. Aunque el Presidente afirmó que la *decisión* no afectaba a la interpretación del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*, el Presidente no afirmó lo mismo con respecto al "entendimiento". Los Estados Unidos alegan en cambio que la tercera frase del "entendimiento" demuestra que éste iba a afectar a las interpretaciones futuras del *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*, y que esa orientación ha sido trasladada a la OMC.

30. Incluso en el caso de que el "entendimiento" de 1981 no formara parte del GATT de 1994, los Estados Unidos sostienen que seguiría siendo una "decisión" en el sentido del párrafo 1 del artículo XVI del *Acuerdo sobre la OMC*, que debe orientar a los grupos especiales y al Órgano de Apelación. El Grupo Especial incurrió en error al constatar que el "entendimiento" no era pertinente a la presente diferencia, cuando en realidad, como han demostrado los Estados Unidos, el "entendimiento" de 1981 y la nota 59 son indisolubles. Aunque el "entendimiento" de 1981 entraña una interpretación del artículo XVI del GATT de 1947, el texto del *Acuerdo SMC*, la jurisprudencia del Órgano de Apelación⁵⁰, así como la historia interconectada del *Acuerdo SMC* y el artículo XVI, ponen claramente de manifiesto que el *Acuerdo SMC* y el artículo XVI no deben interpretarse aislados uno del otro.

2. Párrafo 3 del artículo 3, artículo 8, párrafo 1 d) del artículo 9 y párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

31. Los Estados Unidos solicitan al Órgano de Apelación que revoque las conclusiones del Grupo Especial de que los Estados Unidos han actuado de forma incompatible con sus obligaciones en virtud del párrafo 3 del artículo 3 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* 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; y al otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 con respecto a todos los productos no consignados en la Lista.

⁵⁰ Informe del Órgano de Apelación, *Brasil - Medidas que afectan al coco desecado* ("Brasil - Coco desecado"), WT/DS22/AB/R, adoptado el 20 de marzo de 1997.

a) Párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

32. A juicio de los Estados Unidos, el Grupo Especial interpretó erróneamente la frase "para reducir los costos de comercialización" que figura en el párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y, en consecuencia, incurrió en error al constatar que la exención fiscal en virtud del programa relativo a las EVE era una subvención a la exportación abarcada por el párrafo 1 d) del artículo 9. El Grupo Especial define una subvención de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 en términos de la naturaleza de las actividades realizadas por la entidad que recibe la subvención y no de la naturaleza de la propia subvención. En opinión de los Estados Unidos, el análisis del Grupo Especial tiene un "defecto fundamental"⁵¹, concretamente, la conclusión de que las subvenciones concedidas a las entidades de exportación, en general, deberían considerarse específicamente destinadas a "reducir los costos de comercialización".

33. Los Estados Unidos consideran que el sentido corriente de la expresión "costs of marketing" ("costos de comercialización") es "marketing costs"* -que no comprenderían los impuestos sobre los ingresos- y que los ejemplos específicos que se enumeran en el párrafo 1 del artículo 9 corroboran este sentido. La interpretación que el Grupo Especial hace del párrafo 1 d) del artículo 9 ignora el contexto de ese apartado, y es tan amplia que subsume a todos menos uno de los demás apartados del párrafo 1 del artículo 9 y los vuelve superfluos. Otro contexto pertinente que demuestra el error del análisis del Grupo Especial puede encontrarse, a juicio de los Estados Unidos, en el párrafo 13 del Anexo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* (que establece un método de cálculo para las "medidas de reducción de los costos de comercialización", que no podría utilizarse si una exención de los impuestos sobre los ingresos fuera un costo de comercialización), en la Lista ilustrativa del *Acuerdo SMC* (que distingue las subvenciones relacionadas con los impuestos de otros tipos de subvenciones), en la nota 59 del *Acuerdo SMC* y en el "entendimiento" de 1981. Los Estados Unidos añaden que la interpretación del Grupo Especial es incompatible con el objeto y fin del *Acuerdo SMC*, en particular porque parece suponer que el párrafo 1 del artículo 9 abarca *todas* las subvenciones a la exportación de productos agropecuarios, aun cuando del párrafo 1 del artículo 10 se deduce claramente que los redactores no tenían la intención de dar al párrafo 1 del artículo 9 un alcance tan amplio.

⁵¹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 323.

* La traducción al español de ambas expresiones es "costos de comercialización". En inglés la segunda expresión tiene un alcance más restringido.

b) Párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

34. Los Estados Unidos aducen que el Grupo Especial incurrió en error al dictaminar que la simple disponibilidad de la exención fiscal en virtud del programa relativo a las EVE para los productos no consignados en la Lista constituía una violación del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Los Estados Unidos consideran que el razonamiento seguido por el Grupo Especial con respecto a esta cuestión es incompatible con los principios establecidos en materia de interpretación de los tratados y con el significado del término "otorgará" ("provide" en la versión inglesa).

35. Los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial se basó erróneamente en la definición que figura en un diccionario del término "provide", concretamente "make available" (poner a disposición), en lugar de basarse en el sentido más corriente del término, a saber, "supply or furnish for use" (suministrar o proporcionar para su utilización) o, en otras palabras, "grant or pay" (conceder o pagar). Que esta última definición de "provide" es la correcta en virtud del párrafo 3 del artículo 3 queda confirmado si nos remitimos a los verbos equivalentes que se utilizan en la versión francesa ("accorder") y en la versión española ("otorgar") del párrafo 3 del artículo 3. En otra parte del *Acuerdo sobre la Agricultura* encontramos otro contexto que confirma ese significado. En el párrafo 2 b) del artículo 9, "provide" ("conceder" en la versión española) sólo puede significar "grant or pay" (conceder o pagar). En el párrafo 4 del artículo 9 y el párrafo 1 del artículo 10 se hace referencia a la aplicación de las subvenciones enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 (subsidies being "*applied*"); en el párrafo 2 a) ii) del artículo 9 y el párrafo 3 del artículo 10 se utiliza el término "*granted*" (respectivamente "concederse" y "otorgado" en la versión española); y el artículo 11 del *Acuerdo sobre la Agricultura* utiliza el término "*paid*" ("pagada" en la versión española) con respecto a una subvención a la exportación. Además, los Estados Unidos consideran que el Órgano de Apelación en efecto ya ha definido el término "provided" como sinónimo de "granted".⁵² Los Estados Unidos añaden que según el análisis del Grupo Especial la palabra "provide" tiene un significado diferente en la primera cláusula y en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3, y que esa lectura "hace caso omiso del principio básico de interpretación según el cual se presume que una palabra significa lo mismo cuando es utilizada en distintas partes de un acuerdo".⁵³

⁵² Informe del Órgano de Apelación, *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves* ("*Brasil - Aeronaves*"), WT/DS46/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 148.

⁵³ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 341.

3. Párrafo 2 del artículo 4 del Acuerdo SMC

36. Los Estados Unidos solicitan al Órgano de Apelación que revoque la decisión del Grupo Especial de negarse a desestimar las reclamaciones de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, habida cuenta de que las Comunidades Europeas no incluyeron en su solicitud de consultas una relación de las pruebas de que disponían, como lo exige el párrafo 2 del artículo 4 de ese Acuerdo.

37. Los Estados Unidos ponen de relieve que el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* establece un requisito *suplementario* -aplicable a las solicitudes de celebración de consultas conforme al párrafo 1 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* para las reclamaciones referentes a subvenciones prohibidas- que viene a sumarse a los requisitos contenidos en el ESD. Los Estados Unidos observan que el Apéndice 2 del ESD identifica específicamente el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* como una "norma o procedimiento especial o adicional" que, de conformidad con el párrafo 2 del artículo 1 del ESD, podrá sumarse a las disposiciones del ESD y prevalecer sobre ellas. Los Estados Unidos sostienen que el término "figurará" pone claramente de manifiesto que el requisito de incluir una "relación de las pruebas de que se disponga" establecido en el párrafo 2 del artículo 4 es *obligatorio*.⁵⁴

38. Los Estados Unidos alegan que el Grupo Especial incurrió en error cuando se negó a pronunciarse sobre la cuestión de si las pruebas presentadas posteriormente por las Comunidades Europeas estaban "disponibles" en el momento de la solicitud de celebración de consultas. El Grupo Especial también incurrió en error al indicar que la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas, que simplemente identificaban las disposiciones pertinentes del IRC, podían cumplir lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 4. El Grupo Especial justificó esa conclusión basándose en la caracterización que hizo de las alegaciones de las Comunidades Europeas en el sentido de que éstas se referían a una subvención a la exportación *de jure*. Este planteamiento pasa por alto la distinción entre el derecho y el hecho, y entre los argumentos y las pruebas. Los Estados Unidos aducen que de cualquier manera, éste no es un caso *de jure*, sino una diferencia en que la importancia de los hechos ha quedado patente desde el principio.

39. A juicio de los Estados Unidos, la determinación del Grupo Especial de que no estaba facultado para desestimar las alegaciones de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3, incluso si las Comunidades Europeas infringieron el párrafo 2 del artículo 4, es incompatible con las

⁵⁴ Informe del Grupo Especial, *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles* ("Australia - Cuero"), WT/DS126/R, adoptado el 16 de junio de 1999, párrafo 9.29.

disposiciones rectoras de la OMC, la práctica anterior de la OMC y con la importancia que se atribuye a las consultas en el proceso de solución de diferencias. El hecho de que una parte reclamante incumpla el requisito obligatorio establecido en el párrafo 2 del artículo 4 debe tener una consecuencia. Como ha demostrado el Órgano de Apelación, el hecho de que en el *Acuerdo SMC* y en el ESD no se prevea expresamente la acción de desestimar no quiere decir que tal acción no esté autorizada.⁵⁵

40. Los Estados Unidos también impugnan la conclusión del Grupo Especial de que el incumplimiento por las Comunidades Europeas de lo prescrito en el párrafo 2 del artículo 4 quedaba excusado por el hecho de que los Estados Unidos no formularon objeciones con respecto a la solicitud de las Comunidades Europeas cuando éstas la presentaron. Este ejercicio aparente de "facultades basadas en la equidad" es contrario al párrafo 2 del artículo 3 del ESD.⁵⁶ Los Estados Unidos ponen de relieve que la obligación de incluir una relación de las pruebas de que se disponga tiene por objeto asegurar que los Miembros demandados tengan un proceso con todas las garantías, habida cuenta especialmente de los cortos plazos aplicables a las reclamaciones relativas a subvenciones.

4. Foro apropiado

41. Los Estados Unidos solicitan al Órgano de Apelación que revoque la decisión del Grupo Especial de no desestimar ni aplazar el examen de las alegaciones de las Comunidades Europeas relativas a las normas de fijación administrativa de precios a menos y hasta que esas normas se hayan planteado en un foro apropiado en materia fiscal. Los Estados Unidos consideran que, si bien el Grupo Especial no formuló constataciones con respecto a las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE, esta cuestión es pertinente por dos motivos: el Grupo Especial sí formuló constataciones en relación con la nota 59, y las Comunidades Europeas han demostrado claramente a lo largo de esta diferencia que consideran el concepto de la fijación de precios en condiciones de plena competencia parte integrante de su argumentación.

42. Los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial interpretó erróneamente el significado de la parte pertinente de la nota 59, que insta a los Miembros a recurrir a los foros apropiados en materia fiscal antes de invocar el procedimiento de solución de diferencias de la OMC. A juicio de los Estados Unidos, "shall normally" ("normalmente tratarán" en la versión española) debe interpretarse en el sentido de que los Miembros de la OMC que planteen cuestiones relativas a la

⁵⁵ Informe del Órgano de Apelación, *Guatemala - Investigación antidumping sobre el cemento Portland procedente de México* ("Guatemala - Cemento"), WT/DS60/AB/R, adoptado el 25 de noviembre de 1998.

⁵⁶ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 381.

fijación de precios de transferencia tienen el deber, en ausencia de circunstancias inusuales, anormales o extraordinarias, de pedir la asistencia de un foro que se ocupe de temas fiscales. En apoyo de esa interpretación, los Estados Unidos se refieren a una interpretación anterior de la expresión "shall normally" ("se iniciará normalmente") que figura en el artículo 5.1 del *Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del GATT de 1947*⁵⁷, así como a la interpretación del Órgano de Apelación del vocablo inglés "should".⁵⁸

43. Los Estados Unidos estiman que la interpretación del Grupo Especial hace esencialmente inaplicable la cuarta frase de la nota 59. Hay razones imperiosas para recurrir a un foro apropiado en materia fiscal, en particular porque la aplicación del *Acuerdo SMC* a las medidas relacionadas con los impuestos directos planteaba cuestiones complicadas en las que entraban en juego principios y tratados fiscales internacionales. En este caso, las Comunidades Europeas no intentaron plantear sus preocupaciones acerca de las normas de fijación administrativa de precios a través de los mecanismos previstos en los tratados fiscales bilaterales existentes o en otras instituciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Por último, los Estados Unidos aducen que el hecho de que la nota 59 no esté enumerada en el Apéndice 2 del ESD como una norma "especial o adicional" no es pertinente. El Apéndice 2 no enumera las normas especiales que se aplican *fuera* del contexto del ESD, como el texto de la nota 59 que insta a los Miembros a someter en primer lugar las cuestiones relativas a la fijación de los precios de transferencia a un foro fiscal *ajeno* a la OMC.

B. *Argumentos de las Comunidades Europeas - Apelado*

1. El Acuerdo SMC

44. Las Comunidades Europeas solicitan al Órgano de Apelación que confirme las constataciones formuladas por el Grupo Especial con arreglo al *Acuerdo SMC*, y que rechace la apelación de los Estados Unidos contra la conclusión del Grupo Especial de que el "no hacer objeto de imposiciones

⁵⁷ Informe del Grupo Especial, *Estados Unidos - Imposición de derechos antidumping a las importaciones de productos huecos de acero inoxidable sin costura procedentes de Suecia*, ADP/47, publicado el 20 de agosto de 1990 (no adoptado), párrafo 5.20.

⁵⁸ Informes 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 187; *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (Hormonas)*, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adoptado el 13 de febrero de 1998, párrafo 133.

fiscales los ingresos de fuente extranjera constituye condonación de ingresos que 'en otro caso se percibirían' en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del *Acuerdo SMC*".⁵⁹

45. Las Comunidades Europeas aducen que el argumento de los Estados Unidos de que la medida relativa a las EVE puede justificarse como una medida para evitar la doble imposición en el sentido de que la última frase de la nota 59 es inadmisibles. Los Estados Unidos se basan en una nueva "defensa afirmativa"⁶⁰, que no opusieron ante el Grupo Especial. Como cuestión práctica, el Órgano de Apelación no puede ocuparse de esta cuestión pues para ello debería examinar aspectos fácticos que no han sido examinados por el Grupo Especial.

46. Las Comunidades Europeas rechazan el orden en que los Estados Unidos alegan que el Grupo Especial debería haberse ocupado de las cuestiones objeto de la presente apelación. En opinión de las Comunidades Europeas, los Estados Unidos desean que el análisis comience con la nota 59 y su "principio jurídico rector" a fin de evitar tener que referirse a los claros términos del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Las Comunidades Europeas están de acuerdo con el Grupo Especial en que el orden correcto para interpretar las disposiciones pertinentes es comenzar con la definición de subvención que figura en el artículo 1, examinar la supeditación a los resultados de exportación, en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3, y pasar luego a considerar si la prohibición está confirmada por el punto e) y la nota 59 de la Lista ilustrativa, o si esta disposición contiene una defensa afirmativa.

47. Las Comunidades Europeas indican que, al parecer, los Estados Unidos aceptan la interpretación que hizo el Grupo Especial del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* y el criterio de "si no fuera por", pero alegan que existe una excepción -en lo que respecta a que los impuestos aplicados a los ingresos de fuente extranjera nunca son ingresos públicos que "en otro caso se percibirían". Sin embargo, ni la nota 5 ni la nota 59, así como tampoco el "entendimiento" de 1981, se relacionan con tal excepción ni pueden crearla. A este respecto las Comunidades Europeas consideran que incluso si todas las medidas contenidas en la Lista ilustrativa estuviesen supeditadas a la exportación, ello no significa que las medidas mencionadas como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no sean subvenciones. Conforme a sus términos, la nota 5 no puede eximir determinadas medidas de la aplicación de la definición de subvención que contiene el artículo 1. Por otra parte, la nota 59 nada tiene que ver con la proposición general de que no se requiere a los Miembros que graven los ingresos de fuente extranjera, y el "entendimiento" de 1981 no es pertinente a la interpretación de la expresión ingresos públicos que "en otro caso se percibirían"

⁵⁹ Comunicación del apelante presentada por las Comunidades Europeas, párrafo 86.

⁶⁰ *Ibid.*, párrafo 13.

en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Las Comunidades Europeas observan a este respecto que decir que "no es necesario que el país exportador grave con un impuesto los ingresos de fuente extranjera" no es equivalente a decir que los ingresos públicos no son ingresos que 'en otro caso se percibirían'⁶¹, y que el "entendimiento" de 1981 se relaciona con el artículo XVI del GATT de 1947, que no incluye una definición de subvención.

48. Las Comunidades Europeas observan que los Estados Unidos no niegan que la medida relativa a las EVE prevea subvenciones que están comprendidas en los términos generales del párrafo 1 a) del artículo 3 o en el punto e) de la Lista ilustrativa. Sin embargo, a fin de que resulte aplicable la excepción prevista en la nota 5 del párrafo 1 a) del artículo 3, las medidas relativas a las EVE deben estar mencionadas en el Anexo I como medidas que "no constituyen subvenciones a la exportación". La nota 59 no tiene un efecto semejante. La segunda frase de la nota 59 señala simplemente que autorizar a las empresas a la fijación de precios en condiciones que no sean de plena competencia puede dar lugar a una subvención a la exportación cuando se proceda de esa forma en relación con las medidas relacionadas con la exportación. La quinta frase no ha sido sometida debidamente al Órgano de Apelación, y, de cualquier modo, las Comunidades Europeas añaden, el régimen de las EVE no tiene por objeto "evitar la doble imposición".

49. Las Comunidades Europeas solicitan al Órgano de Apelación que confirme las constataciones del Grupo Especial de que el "entendimiento" de 1981 no es una de las "demás decisiones" en el sentido del párrafo 1 b) iv) del texto introductorio al GATT de 1994. Las Comunidades Europeas rechazan el argumento de los Estados Unidos de que la *decisión* de adoptar los informes sobre los *asuntos sobre legislación fiscal* y el "entendimiento" son actos distintos. Como lo indican claramente el texto del "entendimiento" de 1981 y la declaración del Presidente, el Consejo adoptó una única decisión: el "entendimiento" y la adopción de los informes de los grupos especiales estaban relacionados entre sí en forma inextricable. Incluso si el "entendimiento" se separara de la decisión de adoptar los informes sobre los *asuntos sobre legislación fiscal*, las Comunidades Europeas no aceptan que constituiría un "instrumento jurídico" conforme al párrafo 1 b) iv).

50. Las Comunidades Europeas agregan que el "entendimiento" de 1981 no puede ser el contexto pertinente para la interpretación del *Acuerdo SMC* porque no es contemporáneo de ese Acuerdo ni está relacionado con el mismo. Dado que el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947 ha sido modificado sustancialmente por el nuevo sistema de normas de la OMC, las interpretaciones previas a 1994 han caído doblemente en desuso. Por último, las Comunidades Europeas hacen hincapié en

⁶¹ Comunicación del apelante presentada por las Comunidades Europeas, párrafo 214, donde se remiten a la comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 295.

que el "entendimiento" de 1981 indica que los "procesos económicos" en el extranjero *no necesitan* ser objeto de imposición fiscal y *no* que los "procesos económicos" en el extranjero pueden estar *exentos* de impuestos con sujeción a cualquier condición que el país desee imponer, incluso la supeditación a las exportaciones. Dado que las subvenciones a las EVE no se otorgan a "procesos económicos en el extranjero", las Comunidades Europeas concluyen que esas subvenciones no pueden beneficiarse del "entendimiento" de 1981.

2. Párrafo 3 del artículo 3, artículo 8, párrafo 1 d) del artículo 9 y párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

a) Párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

51. Las Comunidades Europeas alegan que, con respecto a los productos consignados en la Lista, el Grupo Especial sostuvo correctamente que la medida relativa a las EVE constituye una subvención a la exportación con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 1 d) del artículo 9 y, en consecuencia, infringe la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En la alternativa, las Comunidades Europeas alegan que incluso en el caso de que la medida relativa a las EVE *no* constituya una subvención a la exportación en virtud de la disposición indicada, infringe no obstante el párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

52. Las Comunidades Europeas recuerdan que existen determinadas actividades bien definidas que una EVE *debe* realizar a fin de reunir las condiciones necesarias para beneficiarse de las exenciones previstas para dichas empresas. Todas esas actividades corresponden a elementos del sentido corriente del término "comercialización". En consecuencia, las Comunidades Europeas estiman que el Grupo Especial procedió correctamente al constatar que la medida relativa a las EVE "supone 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*".⁶² A este respecto, las Comunidades Europeas también observan que la interpretación que da el Grupo Especial al párrafo 1 d) del artículo 9 es mucho más restringida de lo que podría implicar la caracterización que hacen de esta disposición los Estados Unidos. Solamente porque la medida relativa a las EVE está tan intrínsecamente vinculada a las prescripciones de realizar determinadas actividades "de comercialización", el Grupo Especial decidió que la finalidad de dicha medida es reducir los costos de comercialización de las exportaciones, y que esta finalidad está indicada en el párrafo 1 d) del artículo 9.

⁶² Informe del Grupo Especial, párrafo 7.159.

53. Las Comunidades Europeas rechazan el argumento de los Estados Unidos de que los "impuestos sobre los ingresos" no constituyen "costos de comercialización". El párrafo 1 d) del artículo 9 contiene una gama tan amplia de ejemplos ilustrativos (de distintos tipos de "comercialización") que éstos apoyan el argumento de que el término "comercialización" debería interpretarse en sentido amplio. Además, el *Acuerdo sobre la Agricultura* tiene un contexto que demuestra que las subvenciones relacionadas con los impuestos están incluidas en el ámbito del párrafo 1 d) del artículo 9. Las Comunidades Europeas agregan que la interpretación que da el Grupo Especial al párrafo 1 d) del artículo 9 se ve apoyada por el objeto y fin del *Acuerdo sobre la Agricultura* y, en particular, por sus disciplinas sobre subvenciones a la exportación.

54. En caso de que el Órgano de Apelación revocara la conclusión del Grupo Especial de que los Estados Unidos han otorgado subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 por encima de sus niveles de compromiso de reducción con respecto al trigo, las Comunidades Europeas solicitan, en la alternativa, que el Órgano de Apelación constataste una violación del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Las Comunidades Europeas recuerdan que todas las subvenciones que están "supeditadas a los resultados de exportación" están sujetas a las disposiciones del párrafo 1 del artículo 10 por lo que se refiere a la prevención de la elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación.⁶³ En este caso, están presentes los dos elementos para configurar una violación del párrafo 1 del artículo 10, a saber: 1) "subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9"; 2) que son "aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación". Se ha comprobado la existencia del primer elemento al constatar que la medida relativa a las EVE constituye una "subvención a la exportación" con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Con respecto al segundo elemento, cuando el párrafo 1 del artículo 10 se lee conjuntamente con el párrafo 3 de dicho artículo, es evidente que el otorgamiento de subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 a un producto sujeto a compromisos de reducción, por encima del nivel de los compromisos de reducción, puede amenazar o dar lugar a la elusión de esos compromisos.⁶⁴ Los Estados Unidos no presentaron ninguna prueba para demostrar que no se han otorgado subvenciones a la exportación con respecto a las exportaciones de trigo por encima de los niveles de los compromisos de reducción.⁶⁵

⁶³ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Medidas que afectan a la importación de leche y a las exportaciones de productos lácteos*, WT/DS103/R, WT/DS113/R, adoptado el 27 de octubre de 1999, tal como fue modificado por el informe del Órgano de Apelación.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.163.

55. Por último, las Comunidades Europeas presentan otro argumento alternativo. El artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* constituye una "disposición fundamental de carácter general"⁶⁶ que indica claramente que los Miembros no deben otorgar subvenciones a la exportación en forma que no esté en conformidad con este Acuerdo. Dado que el artículo 9 es la disposición principal del *Acuerdo sobre la Agricultura* que autoriza las subvenciones a la exportación, las Comunidades Europeas alegan que si las subvenciones a las EVE no están comprendidas en el párrafo 1 d) del artículo 9, su disponibilidad para los productos agropecuarios constituye una infracción del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

b) Párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

56. Las Comunidades Europeas piden al Órgano de Apelación que confirme la conclusión del Grupo Especial de que, con respecto a los productos no consignados en la Lista, los Estados Unidos han procedido de manera incompatible con sus obligaciones dimanantes de la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 (y del artículo 8) del *Acuerdo sobre la Agricultura* al "otorgar" subvenciones enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 de dicho Acuerdo.

57. En opinión de las Comunidades Europeas, el Grupo Especial constató correctamente que la expresión "otorgar" en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* incluye "el concepto de poner algo a disposición así como el de conceder o pagar efectivamente esa cosa".⁶⁷ Las Comunidades Europeas no creen que los textos en español y francés del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* se diferencien de ninguna manera del texto inglés. Las Comunidades Europeas también hacen referencia al contexto y a la estructura gramatical de la expresión "otorgar" en apoyo de la interpretación del Grupo Especial. Las Comunidades Europeas encuentran otro apoyo a su argumentación de que la existencia y disponibilidad de la medida relativa a las EVE *por sí sola* puede constituir una causa de violación del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en determinadas declaraciones hechas y razonamientos empleados por grupos especiales anteriores⁶⁸ y por el Órgano de Apelación.⁶⁹

⁶⁶ Comunicación del apelante presentada por las Comunidades Europeas, párrafo 273, donde citan el informe del Grupo Especial *Canadá - Leche*, *supra*, nota 63, párrafo 7.27.

⁶⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.170 (itálicas y subrayado añadidos por las Comunidades Europeas).

⁶⁸ Las Comunidades Europeas se refieren a los informes de los Grupos Especiales que se ocuparon de los asuntos *Australia - Cuero*, *supra*, nota 54, párrafos 9.38 y 9.41; y *Canadá - Aeronaves*, WT/DS70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, tal como ha sido modificado por el Órgano de Apelación, *supra*, nota 58.

⁶⁹ Las Comunidades Europeas se refieren a los informes del Órgano de Apelación sobre los asuntos: *Brasil - Aeronaves*, *supra*, nota 52, párrafo 158; y *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de*

58. Las Comunidades Europeas, en caso de que el Órgano de Apelación llegara a la conclusión de que las subvenciones para las EVE no son subvenciones enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9, alegan en la alternativa, que la disponibilidad de la medida relativa a las EVE con respecto a los productos agropecuarios no consignados en la Lista infringe no obstante el artículo 8, porque el *Acuerdo sobre la Agricultura* no contiene ninguna disposición, explícita o implícita, que *autorice* a los Miembros a otorgar subvenciones a la exportación del tipo de que se trata en este caso para los productos no consignados en las listas.

3. Párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*

59. Las Comunidades Europeas aducen que el Grupo Especial interpretó correctamente el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y sostuvo correctamente que aun cuando no se hubiesen cumplido las prescripciones de dicho párrafo, no debía desestimarse ninguna de las alegaciones de las Comunidades Europeas. En opinión de las Comunidades Europeas, el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* constituye una aplicación concreta a los casos de subvención de las prescripciones generales contenidas en la segunda cláusula del párrafo 4 del artículo 4 del ESD. Las Comunidades Europeas, no obstante, subrayan que si bien tanto la etapa del procedimiento del Grupo Especial como la de las consultas son importantes elementos para la solución de una diferencia, la eficacia de las normas procesales aplicables a las consultas ha de limitarse *solamente a la etapa de las consultas*.

60. Las Comunidades Europeas estiman que el Grupo Especial determinó correctamente el significado de la expresión "relación de las pruebas de que se disponga", y constató correctamente que la solicitud de las Comunidades Europeas de celebración de consultas constituía una "prueba" en el sentido del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*. Dado que la medida relativa a las EVE es un caso en el que la naturaleza y la existencia de la subvención deriva del derecho, no se requiere más "prueba" que el derecho mismo. Las Comunidades Europeas alegan además que el Grupo Especial sostuvo correctamente que incluso el incumplimiento de las prescripciones del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* no daba lugar a que se desestimara ninguna de las alegaciones de las Comunidades Europeas. Las consecuencias, en su caso, de tal incumplimiento deberían constatarse en la etapa de las consultas y no en la etapa de las actuaciones del Grupo Especial. Las Comunidades Europeas sostienen que la jurisprudencia del Órgano de Apelación apoya este enfoque.⁷⁰

calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos, WT/DS56/AB/R, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 55.

⁷⁰ Las Comunidades Europeas citan los informes del Órgano de Apelación siguientes: *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; *Brasil - Aeronaves*, *supra*, nota 52; y *Corea - Impuestos a las bebidas alcohólicas*, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, adoptado el 17 de febrero de 1999.

61. Por último, las Comunidades Europeas no aceptan que hayan sido violadas las debidas garantías procesales de los Estados Unidos por los motivos siguientes: 1) la solicitud de celebración de consultas contenía una relación de las pruebas disponibles y los Estados Unidos nunca alegaron otra cosa durante las consultas; 2) los Estados Unidos tenían pleno conocimiento de las características de la medida relativa a las EVE; y 3) aunque los Estados Unidos tuvieron amplias oportunidades de solicitar más pruebas, durante las tres rondas de consultas no lo hicieron.

4. Foro apropiado

62. Las Comunidades Europeas piden al Órgano de Apelación que confirme las constataciones del Grupo Especial con respecto a la cuarta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. La OMC constituye el foro apropiado para estas actuaciones *porque en ellas se cuestionan subvenciones a la exportación prohibidas por el Acuerdo SMC*, y las "alternativas" sugeridas por los Estados Unidos son, en cualquier caso, inadecuadas.

63. Las Comunidades Europeas están de acuerdo con el Grupo Especial, y con el informe del Órgano de Apelación en el asunto *India - Restricciones cuantitativas a la importación de productos agrícolas, textiles e industriales*⁷¹, en el sentido de que los Miembros tienen el derecho fundamental a recurrir *en cualquier momento* al mecanismo de solución de diferencias, y que ese derecho sólo puede estar limitado por un texto claro e inequívoco. El texto, que no tiene carácter obligatorio, de la nota 59, no proporciona tal fundamento. Al contrario, como constató el Grupo Especial, el hecho de que la nota 59 no haya sido identificada como una disposición especial o adicional sobre solución de diferencias en el Apéndice 2 del ESD confirma que dicha nota no puede circunscribir el derecho fundamental de un Miembro a recurrir a la solución de diferencias en cualquier momento. Por último, dado que los Estados Unidos no plantearon sus argumentos con respecto al agotamiento de los recursos en los foros fiscales en la etapa de las consultas, las Comunidades Europeas alegan que las objeciones formuladas por los Estados Unidos ahora deben ser rechazadas porque fueron presentadas demasiado tarde.

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

1. Las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE

64. Las Comunidades Europeas solicitan al Órgano de Apelación que formule la conclusión de que la existencia de las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE dan lugar a una subvención a la exportación prohibida por los motivos indicados por las Comunidades Europeas

⁷¹ Informe del Órgano de Apelación, WT/DS90/AB/R, adoptado el 22 de septiembre de 1999.

al Grupo Especial, o dan lugar a una subvención a la exportación prohibida cuando se combinan con las exenciones fiscales contenidas en la medida relativa a las EVE. Las Comunidades Europeas consideran que las conclusiones del Grupo Especial abarcaban las normas de fijación administrativa de precios, por cuanto el Grupo Especial recomendó en el párrafo 8.3 de su informe que los Estados Unidos "retiren sin demora las *subvenciones* relativas a las EVE", y el término "subvenciones relativas a las EVE" se empleó durante todo el procedimiento para referirse *tanto* a las exenciones y a las normas de fijación administrativa de precios.⁷² Con miras a confirmar esa interpretación, las Comunidades Europeas han tomado la precaución de presentar esta apelación cruzada, que está "supeditada" a que se dé "el caso poco probable" de que se revoque alguna de las recomendaciones del Grupo Especial.

65. Las Comunidades Europeas están de acuerdo con el Grupo Especial en que las exenciones aplicadas a las EVE son en sí suficientes para justificar la conclusión de que existe una subvención a la exportación prohibida, pero añaden que las normas de fijación administrativa de precios hacen que tal conclusión sea aún más evidente ya que cabe considerar que esas normas *agravan* la subvención. Las Comunidades Europeas alegan que para formular una conclusión respecto de las normas de fijación administrativa de precios el Órgano de Apelación no tiene por qué emprender un examen complejo del funcionamiento de tales normas ni hacer nuevas constataciones de hecho. Existen dos normas de fijación administrativa de precios, y la aplicación de una de ellas puede dar lugar a un resultado hasta el doble de elevado que la de la otra. Dado que las EVE y sus empresas matrices pueden elegir en cada transacción si van a utilizar las normas de fijación administrativa de precios, cuando exista la posibilidad de recurrir a ellas, así como cuál de las dos normas de fijación administrativa de precios van a utilizar, está claro que la *existencia* de las normas de fijación administrativa de precios aumenta la ventaja fiscal que se puede obtener.

2. Párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

66. Las Comunidades Europeas solicitan al Órgano de Apelación que, *si* concluye que los Estados Unidos podrían poner la medida relativa a las EVE en conformidad con las recomendaciones del Grupo Especial *sin* eliminar la disposición de que las subvenciones relativas a las EVE sólo pueden concederse para las mercancías cuyo precio justo de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a importaciones, revoque la conclusión del Grupo Especial de que no era necesario formular una conclusión respecto de la alegación formulada por las Comunidades Europeas al amparo del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En ese caso, las Comunidades Europeas solicitan

⁷² Informe del Grupo Especial, párrafo 4.274.

al Órgano de Apelación que concluya que la medida relativa a las EVE viola el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

67. Las Comunidades Europeas explican que una de las condiciones para obtener las subvenciones previstas para las EVE es que los ingresos de comercio exterior procedan de transacciones con "bienes de exportación". El apartado (C) del artículo 927(a)(1) del IRC impone el requisito de que el precio justo de mercado de los "bienes de exportación" no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos importados a los Estados Unidos. Las Comunidades Europeas alegan que esto hace que el otorgamiento de subvenciones a las EVE esté supeditado *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, lo que es contrario a lo estipulado en el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

68. Las Comunidades Europeas observan que, aunque los Estados Unidos pudieran poner la medida relativa a las EVE en conformidad con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* eliminando únicamente la supeditación a la exportación, por ejemplo, extendiendo la aplicabilidad de medida relativa a las EVE a las ventas de bienes hechas por las EVE a compradores nacionales, las subvenciones otorgadas a las EVE seguirían sujetas a la condición de que el precio justo de mercado de esos bienes no sea imputable en más del 50 por ciento a importaciones. En ese caso, la conclusión formulada por el Grupo Especial con respecto del párrafo 1 a) del artículo 3 no garantizaría por sí sola el cumplimiento por los Estados Unidos de las obligaciones que les impone el *Acuerdo SMC*, ya que persistiría la violación del párrafo 1 b) del artículo 3.

D. *Argumentos de los Estados Unidos - Apelado*

1. Las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE

69. Los Estados Unidos sostienen que, si el Órgano de Apelación revoca las conclusiones del Grupo Especial con respecto al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el Órgano de Apelación podrá completar el análisis jurídico del Grupo Especial "en la medida en que sea posible hacerlo sobre la base de las constataciones fácticas del Grupo Especial y/o de los hechos no controvertidos que figuran en el expediente del Grupo Especial ...".⁷³ En ese caso, los Estados Unidos opinan que las constataciones fácticas del Grupo Especial y/o los hechos no controvertidos que figuran en su expediente exigirían que el Órgano de Apelación concluyese que las Comunidades Europeas no han

⁷³ Informe del Órgano de Apelación, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón* ("Australia - Salmón"), WT/DS18/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 118; véase también el informe del Órgano de Apelación, *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 92.

cumplido la carga de la prueba, que les corresponde en calidad de reclamante, de demostrar que las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE son incompatibles con el *Acuerdo SMC*.

70. Los Estados Unidos objetan la afirmación de las Comunidades Europeas de que la recomendación del Grupo Especial de que se retiren las "subvenciones relativas a las EVE" significa que el Grupo Especial también se ha pronunciado sobre las normas de fijación administrativa de precios. Del examen del informe del Grupo Especial se desprende que éste se negó expresamente a formular tal conclusión. Los Estados Unidos subrayan asimismo que, en la presente apelación, no han abordado en modo alguno posibles cuestiones relativas a aplicación.

71. Los Estados Unidos rechazan la tesis defendida por las Comunidades Europeas de que la mera *posibilidad* de una elección entre distintos métodos de fijación de precios de transferencia puede constituir una infracción del *Acuerdo SMC*. Establecer si un determinado régimen de normas de fijación de precios de transferencia es compatible con los principios enunciados en la nota 59 constituye necesariamente una tarea en la que tienen especial importancia los hechos. Las Comunidades Europeas no han presentado prueba alguna que demuestre que las normas de fijación administrativa de precios desplacen indebidamente hacia el extranjero ingresos de fuente nacional con el fin de eludir el pago de impuestos. Por último, los Estados Unidos alegan que las Comunidades Europeas no han cumplido la carga de la prueba, que les corresponde en virtud de la tercera frase de la nota 59, de demostrar que las normas de fijación administrativa de precios "[dan] por resultado una importante economía de impuestos directos en transacciones de exportación".

2. Párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

72. Los Estados Unidos sostienen que, si el Órgano de Apelación revoca las constataciones formuladas por el Grupo Especial en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, el Órgano de Apelación puede completar el análisis jurídico del Grupo Especial "en la medida en que sea posible hacerlo sobre la base de las constataciones fácticas y/o de los hechos no controvertidos que figuran en el expediente del Grupo Especial ...".⁷⁴ Los Estados Unidos opinan que, en ese caso, las constataciones fácticas del Grupo Especial y/o los hechos no controvertidos que figuran en su expediente exigen que el Órgano de Apelación concluya que las Comunidades Europeas no han cumplido la carga de la prueba, que les corresponde en calidad de reclamante, de demostrar que la definición de "bienes de exportación" en relación con las EVE es incompatible con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

⁷⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Australia - Salmón*, *supra*, nota 73, párrafo 118.

73. Los Estados Unidos mantienen que ni la exención fiscal ni las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las EVE constituyen una subvención a la exportación prohibida con arreglo a los párrafos 1 a) o 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, ni una "subvención" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Suponiendo, sólo a efectos de la argumentación, que la exención fiscal concedida a las EVE y las normas de fijación administrativa de precios aplicadas a las mismas no pueden ampararse en la nota 5 del *Acuerdo SMC* y que una o ambas medidas constituyen una subvención, los Estados Unidos alegan que en ambos casos ninguna de las medidas está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. La prescripción plasmada en el artículo 927(a)(1)(C) se aplica al *valor* global del producto exportado y no al contenido nacional por contraposición al extranjero de sus partes componentes. Por consiguiente, un producto podría cumplir el requisito recogido en el artículo 927(a)(1)(C) aun cuando consista *totalmente* de componentes importados, siempre que no más del 50 por ciento del precio justo de mercado del producto en cuestión sea imputable a tales componentes. Dado que las Comunidades Europeas no han facilitado *ninguna* prueba que respalde su afirmación de que el artículo 927(a)(1)(C) obliga a los productores a adoptar decisiones sobre el lugar donde se proveen de las partes que no habrían adoptado de no existir el requisito del 50 por ciento, los Estados Unidos solicitan al Órgano de Apelación que concluya que tal requisito no es incompatible con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

E. *Argumentos de los terceros participantes*

1. Canadá

74. El Canadá no está de acuerdo con la afirmación de los Estados Unidos de que los impuestos aplicados a ingresos de fuente extranjera no son ingresos "que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* dado que, de no ser por la medida relativa a las EVE, los ingresos generados por los resultados de exportación serían objeto de imposición en los Estados Unidos. El Canadá concuerda plenamente con las conclusiones del Grupo Especial relativas al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En lo que respecta al argumento presentado por los Estados Unidos, basado en la quinta frase de la nota 59, el Canadá observa que la medida relativa a las EVE no mitiga la doble imposición; más bien fomenta las exportaciones estadounidenses. El Canadá insta al Órgano de Apelación a que formule la conclusión de que la medida relativa a las EVE también constituye una subvención prohibida con arreglo al párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Por último, el Canadá manifiesta su acuerdo con las constataciones formuladas por el Grupo Especial en relación con el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

2. Japón

75. El Japón coincide con la interpretación del Grupo Especial de la expresión "que en otro caso se percibirían" contenida en el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, y solicita al Órgano de Apelación que confirme las constataciones y conclusiones del Grupo Especial con respecto al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El Japón respalda asimismo la solicitud de las Comunidades Europeas de que el Órgano de Apelación examine la compatibilidad de la medida relativa a las EVE con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, ya que considera que dicha medida infringe tanto el párrafo 1 a) como el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

IV. Cuestiones planteadas en esta apelación

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

- a) si el Grupo Especial ha incurrido en error al constatar que la medida relativa a las EVE constituye una subvención a la exportación prohibida en virtud el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, incluida la cuestión de si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que la medida relativa a las EVE supone una "subvención" con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*;
- b) si el Grupo Especial incurrió en error en su interpretación y aplicación del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en particular:
 - i) en su interpretación y aplicación de la expresión "costos de comercialización" que figura en el párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*; y
 - ii) en su interpretación y aplicación de las palabras "ni otorgará tales subvenciones" que figuran en el párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.
- c) si el Grupo Especial incurrió en error en su interpretación y aplicación del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*;
- d) si el Grupo Especial incurrió en error en su interpretación y aplicación de la nota 59 del *Acuerdo SMC* al abstenerse de desestimar las alegaciones de las Comunidades Europeas con respecto a las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE o aplazar el examen de esas alegaciones hasta que las Comunidades Europeas hubiesen intentado solucionar este asunto a través de las vías previstas en

los tratados bilaterales existentes en materia fiscal o recurriendo a otros instrumentos internacionales específicos;

- e) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que no era necesario ni apropiado formular conclusiones con respecto a las alegaciones de las Comunidades Europeas al amparo del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* con respecto a las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE;
- f) si el Grupo Especial incurrió en error al constatar que no era necesario ni apropiado formular constataciones con respecto a las alegaciones de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

V. Párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

77. Desde el principio, el Grupo Especial declaró que comenzaría el examen de la diferencia con las alegaciones de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y no con los argumentos de los Estados Unidos con respecto a la nota 59 de ese Acuerdo. Con respecto al párrafo 1 a) del artículo 3, el Grupo Especial determinó, en primer lugar, si la medida relativa a las EVE suponía o no una "subvención" en el sentido en que tal término está definido en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial examinó, en particular, si la medida relativa a las EVE suponía la condonación de "ingresos públicos que *en otro caso se percibirían*", conforme a los términos del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 (itálicas añadidas). El Grupo Especial declaró lo siguiente:

... entendemos que las palabras "que *en otro caso se percibirían*", [...] se refieren a la situación que existiría si no fuera por las medidas en cuestión. Así pues, se trata de determinar si, de no haber tales medidas, habría que pagar unos impuestos más elevados. A nuestro juicio, esto significa que un grupo especial, al considerar si "en otro caso se percibirían" unos ingresos condonados, ha de examinar la situación que existiría si no fuera por la medida en cuestión. Con arreglo a este planteamiento, en esta diferencia la cuestión es si, en el caso de que no existiese el programa relativo a las EVE, se percibirían unos ingresos que se han condonado a causa de ese programa.⁷⁵ (subrayado añadido)

78. El Grupo Especial pasó a considerar si esta lectura de la expresión "en otro caso se percibirían" resultaba modificada por la disposición del Consejo de 1981.⁷⁶ El Grupo Especial

⁷⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.45.

⁷⁶ En nuestras constataciones, empleamos la expresión "disposición del Consejo de 1981" para referirnos a la disposición tomada por el Consejo del GATT de 1947 cuando adoptó los informes de los grupos especiales que se ocuparon de los *asuntos sobre legislación fiscal, supra*, notas 44 y 45.

concluyó que esa disposición no era "un instrumento jurídico con fuerza jurídica vinculante para todas las partes contratantes"⁷⁷ y, por consiguiente, no formaba parte del GATT de 1994 en el sentido del párrafo 1 b) iv) del texto por el que se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*.⁷⁸

79. El Grupo Especial llegó luego a la constatación de que la disposición del Consejo de 1981 constituía una "decisión" que "regía" a la OMC conforme a los términos del párrafo 1 del artículo XVI del *Acuerdo sobre la OMC*. No obstante, el Grupo Especial sostuvo la opinión de que la disposición del Consejo de 1981 no era "*pertinente en esta diferencia*" porque dicha disposición se limitaba al párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947 y porque dicho párrafo "*difiere radicalmente de las disciplinas establecidas en materia de subvenciones a la exportación en el Acuerdo SMC*"⁷⁹ (itálicas añadidas).

80. El Grupo Especial también examinó si su lectura de la expresión "en otro caso se percibirían" resultaba afectada por la nota 59 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial opinó lo siguiente:

... incluso si se supone, a efectos sólo de la argumentación, que la nota de pie de página 59 se basa en el supuesto de que los ingresos derivados de los procesos económicos en el extranjero no son en general ingresos "que de otro modo se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, podríamos como máximo llegar a la conclusión de que una decisión de un Miembro de no gravar ningún ingreso derivado de los procesos económicos en el extranjero no representaría la condonación de ingresos públicos "que de otro modo se percibirían". No obstante, no existe a nuestro juicio nada en la nota de pie de página 59 que nos lleve a concluir que un Miembro que decide que gravará ingresos derivados de procesos económicos en el extranjero no condona ingresos públicos "que en otro caso se percibirían" si decide, de manera selectiva, excluir de la imposición determinadas categorías limitadas de tales ingresos.⁸⁰

81. Por lo tanto, el Grupo Especial desestimó el argumento de los Estados Unidos de que la nota 59 modificaba la interpretación de la expresión "que en otro caso se percibirían". A continuación, el Grupo Especial examinó si la medida relativa a las EVE suponía la condonación de ingresos públicos "que en otro caso se percibirían". El Grupo Especial constató lo siguiente:

Como un todo integrado, las exenciones del programa relativo a las EVE representan un esfuerzo sistemático dedicado por los Estados Unidos para exonerar a ciertos tipos de ingresos que de no existir ese programa serían impondibles. Por consiguiente, la aplicación a las EVE de reglas especiales para la determinación de la fuente sirve para

⁷⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.74.

⁷⁸ *Ibid.*, párrafo 7.85.

⁷⁹ *Ibid.*, párrafos 7.79 y 7.85.

⁸⁰ *Ibid.*, párrafo 7.92.

proteger una cierta proporción de los ingresos del comercio exterior de una EVE de los impuestos directos, independientemente de que esos ingresos fuesen o no imponibles conforme a las reglas para determinar la fuente establecida en el artículo 864 del Código de Rentas Internas. La exención de las normas destinadas a evitar el aplazamiento de los impuestos contenidas en la sección F del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos garantiza que el ingreso de comercio exterior de una EVE no distribuido no sea imponible inmediatamente a su compañía matriz estadounidense, aunque dicho ingreso pudiera de otro modo estar sujeto a las normas destinadas a evitar el aplazamiento. Por último, la deducción del 100 por ciento de los dividendos recibidos asegura que, aun cuando la EVE distribuya las ganancias imputables a ingresos del comercio exterior a una compañía matriz en los Estados Unidos, ésta no estará sujeta al pago de impuestos sobre esa renta en los Estados Unidos. En su conjunto, queda claro que las diversas exenciones en el marco del programa relativo a las EVE dan lugar a una situación de protección para determinados tipos de ingresos contra los impuestos que se percibirían en ausencia del programa.⁸¹

82. El Grupo Especial, por consiguiente, concluyó que "las diversas exenciones en el marco del programa relativo a las EVE, conjuntamente consideradas, redundan en la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían y, por ende, dan lugar a una contribución financiera en el sentido de lo dispuesto en el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*".⁸² Habiendo también constatado que la medida relativa a las EVE supone un "beneficio" para los destinatarios de las exenciones fiscales relacionadas con las EVE⁸³, el Grupo Especial concluyó que las exenciones fiscales relativas a las EVE "representan una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*".⁸⁴

83. El Grupo Especial pasó luego a considerar si las subvenciones relativas a las EVE "están supeditadas a los resultados de exportación" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial examinó las disposiciones del IRC, en particular las relativas a "las entradas brutas de comercio exterior" de una EVE⁸⁵ y la definición de "bienes de exportación".⁸⁶ A la luz de estas disposiciones, el Grupo Especial concluyó que las exenciones fiscales para las EVE "están supeditadas a los resultados de exportación" conforme al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial, a continuación, examinó nuevamente la nota 59 y reiteró que dicha nota no significaba que "un Miembro ... tiene derecho a ejercer su autoridad fiscal sobre los ingresos

⁸¹ *Ibid.*, párrafo 7.100.

⁸² *Ibid.*, párrafo 7.102.

⁸³ *Ibid.*, párrafo 7.103.

⁸⁴ *Ibid.*, párrafo 7.104.

⁸⁵ Artículo 924 del IRC.

⁸⁶ Artículo 927(a) del IRC.

derivados de actividades económicas en el extranjero en general y a establecer después una exención impositiva específicamente para los ingresos derivados de las actividades de exportación".⁸⁷

84. Sobre la base de este razonamiento, el Grupo Especial llegó a la conclusión de que los Estados Unidos habían actuado "de forma incompatible con sus obligaciones en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* al conceder o mantener subvenciones a la exportación prohibidas por esa disposición".⁸⁸

85. Los Estados Unidos apelan, en primer lugar, contra la decisión del Grupo Especial de comenzar su examen de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas al amparo del *Acuerdo SMC* con el párrafo 1 del artículo 3 de dicho Acuerdo en lugar de con la nota 59, que, según los Estados Unidos, constituye la "disposición jurídica rectora" en este caso.⁸⁹ Con respecto a la interpretación de fondo del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, los Estados Unidos aceptan, *como una proposición general*, la interpretación del Grupo Especial de la expresión "que en otro caso se percibirían", en el sentido de que establece el criterio de "si no fuera por"; no obstante, los Estados Unidos alegan que este criterio "no es incondicionado" y "debe ceder" en situaciones en las que existe una norma específica para determinar si los ingresos públicos "en otro caso se percibirían". En opinión de los Estados Unidos, la nota 59 prevé tal criterio "rector" en esta diferencia.⁹⁰ Los Estados Unidos aducen que esta nota proporciona el "contexto más pertinente" para interpretar la expresión "que en otro caso se percibirían" porque, conforme a la nota 59, la medida relativa a las EVE no supone la condonación de ingresos públicos "que en otro caso se percibirían".⁹¹ Los Estados Unidos sostienen que esta interpretación de la nota 59 está "confirmada" por la disposición del Consejo.⁹² En ese sentido, los Estados Unidos apelan contra la constatación del Grupo Especial de que la disposición del Consejo de 1981 no forma parte del GATT de 1994 y, en cualquier caso, no es pertinente para esta diferencia. Los Estados Unidos sostienen que la disposición del Consejo de 1981 constituyó una "decisión" de las PARTES CONTRATANTES que entró en vigor antes del *Acuerdo sobre la OMC* y que tenía efecto vinculante para determinar los derechos y obligaciones de todas las partes contratantes del GATT de 1947. Los Estados Unidos concluyen, conforme a lo antedicho, que

⁸⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.119.

⁸⁸ *Ibid.*, párrafo 8.1.

⁸⁹ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 64.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*, párrafo 283.

⁹² *Ibid.*, párrafo 133 y epígrafe de la página 48.

la disposición del Consejo de 1981 es una "decisión" en los términos del párrafo 1 b) iv) del texto por el que se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC* y, en consecuencia, puede ser pertinente en el procedimiento de solución de diferencias.

86. La apelación de los Estados Unidos contra determinadas constataciones del Grupo Especial en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 se limita a la forma en que el Grupo Especial considera la nota 59 y la disposición del Consejo de 1981. Los Estados Unidos alegan que la nota 59 significa que "la exención de impuestos sobre los ingresos de fuente extranjera, tal como la otorgada por la medida relativa a las EVE, no está comprendida en la prohibición [contra las subvenciones a la exportación] aun cuando la exención en cuestión esté limitada a los ingresos obtenidos en las transacciones de exportación".⁹³ Los Estados Unidos se apoyan particularmente en las frases segunda y quinta de la nota 59. En la segunda frase, sostienen los Estados Unidos, está "implícito" que "los ingresos de fuente extranjera pueden ser exentos de impuestos o pueden estar gravados con un impuesto inferior que los ingresos de fuente nacional".⁹⁴ Además, los Estados Unidos sostienen que la quinta frase de la nota 59 permite a los Miembros adoptar determinadas medidas "para evitar la doble imposición", y que la medida relativa a las EVE es una medida de ese tipo. Los Estados Unidos afirman que esta lectura de la nota 59 está "confirmada" por la disposición del Consejo de 1981 que es, en consecuencia, pertinente a esta diferencia.⁹⁵

87. Las Comunidades Europeas responden apoyando el razonamiento y las constataciones del Grupo Especial con respecto al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

88. Examinaremos la apelación de los Estados Unidos sobre estas diversas cuestiones en el orden siguiente. En primer lugar, consideraremos si el Grupo Especial debería haber comenzado su análisis con la nota 59 en lugar de con el párrafo 1 del artículo 1 y el párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En segundo lugar examinaremos las constataciones del Grupo Especial en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, incluida la constatación del Grupo Especial de que la medida relativa a las EVE supone una "subvención" en virtud del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* y, en particular, la interpretación del Grupo Especial de la expresión "que en otro caso se percibirían", que figura en el párrafo 1 del artículo 1. Pasaremos luego a examinar la constatación del Grupo Especial de que la subvención para las EVE "está supeditada a los resultados de exportación" y los argumentos de los Estados Unidos en el sentido de que la nota 59, tal como fue

⁹³ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 65.

⁹⁴ *Ibid.*, párrafos 74 y 83.

⁹⁵ *Ibid.*, párrafo 133 y epígrafe de la página 48.

"confirmada" por la disposición del Consejo de 1981, significa que la medida relativa a las EVE no constituye una subvención a la exportación.

89. Comenzaremos con el argumento de los Estados Unidos de que el Grupo Especial incurrió en error al no comenzar su examen de la alegación de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* con la nota 59 de dicho Acuerdo. El Grupo Especial comenzó, en cambio, su examen con la definición general de "subvención" que figura en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.⁹⁶ Esta definición se aplica en todo el *Acuerdo SMC*, a todos los distintos tipos de "subvenciones" abarcadas por dicho Acuerdo. En nuestra opinión, no constituyó un error jurídico del Grupo Especial comenzar su examen para determinar si la medida relativa a las EVE supone *subvenciones* a la exportación examinando la definición general de "subvención" que es aplicable a las subvenciones a la exportación en el párrafo 1 a) del artículo 3.⁹⁷ De cualquier modo, independientemente de que el examen comience con la definición general de "subvención" que figura en el párrafo 1 del artículo 1 o con la nota 59, consideramos que el resultado de la alegación de las Comunidades Europeas al amparo del párrafo 1 a) del artículo 3 sería el mismo.⁹⁸ Es posible determinar el significado apropiado de ambas disposiciones y darle aplicación independientemente de que el examen de la alegación de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 comience con el párrafo 1 del artículo 1 o con la nota 59.⁹⁹

⁹⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.39.

⁹⁷ Observamos que, en el asunto *Brasil - Aeronaves*, declaramos que en las diferencias en las que se plantean alegaciones en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 contra un país en desarrollo Miembro corresponde al Miembro reclamante demostrar, en primer lugar, que el país en desarrollo Miembro en cuestión incumple el párrafo 4 del artículo 27 del *Acuerdo SMC*. La razón de ello es que, en las circunstancias que se describen en el artículo 27, el párrafo 1 a) del artículo 3 *no se aplica* a los países en desarrollo Miembros. Por lo tanto, es necesario demostrar, en primer lugar, que el párrafo 1 a) del artículo 3 *se aplica* efectivamente a la diferencia en cuestión (*supra*, nota 52, párrafo 141). Sin embargo, el artículo 27 no se aplica a esta diferencia, en la que no se ha planteado una reclamación contra un país en desarrollo Miembro, y, por lo tanto, no está en cuestión la aplicabilidad del párrafo 1 a) del artículo 3.

⁹⁸ Los Estados Unidos se manifestaron de acuerdo con esta opinión en las respuestas a las preguntas formuladas durante la audiencia.

⁹⁹ Observamos que la relación entre el párrafo 1 del artículo 1 y la nota 59 del *Acuerdo SMC* es, por consiguiente, distinta en este aspecto de la relación entre la parte introductoria del artículo XX del GATT de 1994 y las excepciones particulares enumeradas en los apartados a) a j) de ese artículo. En nuestro informe *Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón* ("*Estados Unidos - Camarones*") observamos que la aplicación de las normas generales de la parte introductoria del artículo XX del GATT de 1994 se hace muy difícil, si no imposible, si el intérprete del tratado no ha identificado y examinado, en primer lugar, la excepción específica en cuestión (WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 120).

a) Párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*

90. Pasamos ahora a la definición de la palabra "subvención" y, especialmente, al inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1, que dispone que habrá "contribución financiera" de un gobierno suficiente para configurar ese elemento de la definición de "subvención" cuando "se condonen o no se recauden ingresos públicos que *en otro caso se percibirían*" (itálicas añadidas). 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. 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.¹⁰⁰ Por lo tanto, los ingresos que "en otro caso se percibirían" dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente.

91. El Grupo Especial constató que 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".¹⁰¹ En el caso presente esta norma jurídica es una base sólida de comparación porque no es difícil establecer en

¹⁰⁰ Véase el asunto *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas* ("*Japón - Bebidas alcohólicas*"), WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 18 y *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafos 59 y 60.

¹⁰¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.45.

qué forma se habrían gravado los ingresos de las EVE devengados en el extranjero de no haber sido por la medida impugnada. Pero igual tenemos 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 este 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. Observamos que, aunque el criterio de comparación aplicado por el Grupo Especial dé resultado en este caso, puede no resultar en otros. Pero también, observamos que en la presente diferencia las Comunidades Europeas no refutan la interpretación que ha hecho el Grupo Especial de la expresión "en otro caso se percibirían", ni su aplicación a los hechos del presente asunto.¹⁰² Los Estados Unidos también aceptan como proposición general la interpretación que de esta expresión hace el Grupo Especial.

92. Sin embargo, los Estados Unidos alegan que el Grupo Especial cometió un error, porque la interpretación general de la expresión "que en otro caso se percibirían" "debe ceder" ¹⁰³ ante la norma que los Estados Unidos perciben en la nota 59 del *Acuerdo SMC* que, según ellos, es la "disposición jurídica rectora" ¹⁰⁴ para interpretar la expresión "que en otro caso se percibirían" con respecto a una medida como la que está en cuestión.¹⁰⁵ En opinión de los Estados Unidos, la nota 59 significa que la medida relativa a las EVE no es una "subvención" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Por lo tanto no consideran que la nota 59 sirva de base para una interpretación general de la expresión "que en otro caso se percibirían"; más bien consideran que la nota es una forma de excepción a esa interpretación general. Los Estados Unidos afirman, además, que esta lectura de la nota se ve "confirmada" por la disposición del Consejo de 1981 que, como se recordará, los Estados Unidos consideran parte del GATT de 1994.

93. El párrafo 1 del artículo 1 contiene la definición general de la palabra "subvención", que se aplica "a los efectos del presente Acuerdo". Es decir, que se aplica siempre que la palabra "subvención" aparezca en el texto del *Acuerdo SMC*, y condiciona la aplicación de las disposiciones

¹⁰² En las actuaciones del Grupo Especial las Comunidades Europeas presentaron una interpretación de la expresión "que en otro caso se percibirían" diferente del que retuvo el Grupo Especial. Las Comunidades Europeas consideraron que la interpretación del Grupo Especial era "formalista". Véanse los párrafos 4.591 y 7.46 del informe del Grupo Especial.

¹⁰³ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 279.

¹⁰⁴ *Ibid.*, párrafo 64.

¹⁰⁵ *Ibid.*, párrafo 111.

de dicho Acuerdo con respecto a las subvenciones *prohibidas* de la Parte II, las subvenciones *recurríbles* de la Parte III, las subvenciones *no recurríbles* de la Parte IV y las medidas compensatorias de la Parte V. Por el contrario, la nota 59 se refiere a un solo punto de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación. Aun cuando la nota 59 signifique -como también alegan los Estados Unidos- que una medida, tal como la medida relativa a las EVE, *no* es una subvención prohibida a la *exportación*, dicha nota no pretende establecer una excepción a la definición general de "*subvención*" aplicable a la totalidad del *Acuerdo SMC*. Según la nota 5 del *Acuerdo SMC*, cuando la Lista ilustrativa indica que una medida no es una subvención a la *exportación* prohibida, *no* se considera, por esa sola razón, que dicha medida no sea una "subvención". Más bien la medida, simplemente, *no está prohibida* en virtud del Acuerdo. Pero otras disposiciones del *Acuerdo SMC* igual pueden aplicarse a dicha "subvención". Observamos además que, según la nota 1 del *Acuerdo SMC*, "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" (itálicas añadidas). Las medidas fiscales que según la nota 1 no constituyen una "*subvención*" se refieren a la exoneración de los *productos* exportados de los impuestos basados en productos al consumo. Las exenciones fiscales en el marco de las medidas relativas a las EVE se refieren a la aplicación de impuestos a las *empresas* y no a los *productos*. Por lo tanto, la nota 1 *no* abarca las medidas tales como la medida relativa a las EVE.

94. En vista de lo que antecede, no aceptamos el argumento de los Estados Unidos de que la nota 59 matiza la interpretación general de la expresión "que en otro caso se percibirían". Por ello no es necesario que en este momento examinemos los argumentos de los Estados Unidos sobre la interpretación de la nota 59 ni su opinión de que esa interpretación está "confirmada" por la disposición del Consejo de 1981. Estos argumentos se examinarán más adelante, al analizar el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y la nota 59 de dicho Acuerdo, correspondiente al punto e) de la Lista ilustrativa.

95. En la apelación que hacen los Estados Unidos de las constataciones del Grupo Especial con respecto al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* se limitan a afirmar que la interpretación general de la expresión "que en otro caso se percibirían" está matizada por la nota 59. Como no aceptamos esa argumentación como único motivo de apelación, confirmamos la constatación del Grupo Especial de que, en virtud de la medida relativa a las EVE, el Gobierno de los Estados Unidos condona ingresos "que en otro caso se percibirían", según lo dispuesto en el párrafo a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. A este respecto observamos que los Estados Unidos reconocen que la medida relativa a las EVE se aparta de las normas fiscales que "en otro caso" se aplicarían a

las EVE.¹⁰⁶ También tomamos nota de que los Estados Unidos no niegan que, de no existir la medida relativa a las EVE, la carga impositiva de estas empresas sería mayor.

b) Párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

96. La apelación contra las constataciones del Grupo Especial relativas al párrafo 1 a) del artículo 3 presentada por los Estados Unidos está limitada a su afirmación de que la nota 59, "confirmada" por la disposición del Consejo de 1981, significa que la medida relativa a las EVE no es una "subvención a la exportación". La nota 59 dice lo siguiente:

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. *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 actuaran en condiciones de plena competencia.* Todo Miembro podrá señalar a la atención de otro Miembro las prácticas administrativas o de otra clase que puedan infringir este principio y que den por resultado una importante economía de impuestos directos en transacciones de exportación. En tales circunstancias, los Miembros normalmente tratarán de resolver sus diferencias por las vías previstas en los tratados bilaterales existentes en materia fiscal o recurriendo a otros mecanismos internacionales específicos, sin perjuicio de los derechos y obligaciones que para los Miembros se derivan del GATT de 1994, con inclusión del derecho de consulta establecido en la frase precedente.

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 (itálicas añadidas).

97. Es necesario examinar esta nota frase por frase. La primera frase se refiere específicamente a la afirmación contenida en el punto e) de la Lista ilustrativa de que "la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos" es una subvención a la exportación. La primera frase de la nota 59 matiza esta disposición al afirmar que "el aplazamiento no constituye necesariamente una subvención a la exportación en los casos en que, por ejemplo, se perciben los intereses correspondientes". Como la medida relativa a las EVE no implica el *aplazamiento* de impuestos directos, no creemos que esta frase puede utilizarse para determinar si la medida relativa a las EVE constituye, o no, una "subvención a la exportación".

¹⁰⁶ En los párrafos 7.95, 7.96 y 7.97 de su informe, el Grupo Especial describe en detalle la forma en que las tres exenciones impositivas establecidas en el marco de la medida relativa a las EVE se apartan de las normas fiscales "que en otro caso" se aplicarían. En la audiencia, los Estados Unidos confirmaron la exactitud de la descripción dada de las normas fiscales que "en otro caso" se aplicarían y de las tres exenciones relativas a las EVE que se exponen en los párrafos 7.95, 7.96 y 7.97 del informe del Grupo Especial. La medida relativa a las EVE también se describe *supra*, en los párrafos 11 a 18.

98. La segunda frase de la nota 59 "reafirma" que al distribuir a efectos fiscales los ingresos por ventas de exportación entre las empresas exportadoras y los compradores extranjeros bajo su control, el precio de las mercancías se determinará conforme al principio de la "plena competencia", al que se refiere esa frase de la nota. Al igual que el Grupo Especial, estamos dispuestos a aceptar, a fines de la argumentación, la posición de los Estados Unidos de que el requisito de aplicar el principio de la "plena competencia" lleva "implícito" que los Miembros de la OMC no están obligados a gravar los ingresos de fuente extranjera, y también que pueden gravarlo con un impuesto inferior que el correspondiente a los ingresos devengados en el país.¹⁰⁷ También agregaremos que, aunque no existiese la nota 59, no hay *ninguna* categoría de ingresos, sean devengados en el extranjero o en el país, que los Miembros de la OMC estén obligados a gravar conforme a las normas de la OMC. Los Estados Unidos alegan que, como no hay obligación de gravar los ingresos devengados en el extranjero relacionados con las exportaciones, no se puede decir que un gobierno ha "condonado" ingresos públicos cuando decide no gravar esas rentas. Nos parece que llevado a su lógica conclusión este argumento de los Estados Unidos significaría que *nunca* podría haber una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían" porque, en principio, según las normas de la OMC, en general, no hay *ningún* ingreso que se deba percibir ni, según esta opinión, que se pueda "condonar". Esta no puede ser la consecuencia correcta que se extraiga del requisito de aplicar el principio de la plena competencia.

99. Tampoco consideramos que el requisito de aplicar el principio de la plena competencia resuelva la cuestión aquí planteada. La cuestión *no* es, como sugieren los Estados Unidos, si un Miembro está o no obligado a gravar una categoría determinada de ingresos de fuente extranjera. Como ya hemos dicho, un Miembro no tiene, en general, ninguna obligación de este tipo. La cuestión es si, *habiendo decidido gravar una categoría determinada de ingresos de fuente extranjera*, vale decir aquellos ingresos que tengan una "conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos", los Estados Unidos *pueden crear una exención supeditada a la exportación en esa categoría de ingresos de fuente extranjera que están gravados en virtud de sus otras leyes fiscales*. A diferencia de los Estados Unidos, no consideramos que la segunda frase de la nota 59 se refiera a esta cuestión. Es evidente que no lo hace expresamente; y tampoco, por lo que se ve, lo hace implícitamente. Como señalan los Estados Unidos, el principio de plena competencia se aplica cuando un Miembro decide no gravar, o gravar menos, determinadas categorías de ingresos de fuente extranjera. Sin embargo, la elección que haga un Miembro, en su caso, de *cuál* será la categoría de ingresos procedentes del exterior, que no gravará o gravará en menor medida, no afecta el funcionamiento del principio de plena competencia. Tampoco lo afecta la decisión que pueda tomar

¹⁰⁷ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 83.

un Miembro de conceder exenciones de las normas tributarias de aplicación general para los ingresos devengados en el extranjero que, él mismo, haya seleccionado. Para resumir, el requisito de utilizar el principio de la plena competencia no contempla la cuestión aquí planteada, ni autoriza el tipo de exención impositiva supeditada a la exportación que acabamos de describir. Por eso esta frase de la nota 59 no significa que las subvenciones para las EVE no sean subvenciones a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

100. La tercera y cuarta frases de la nota 59 establecen normas relacionadas con los recursos. En nuestra opinión, estas normas no tienen ninguna relación con las obligaciones sustantivas de los Miembros dimanantes del párrafo 1 del artículo 1 y del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Por lo tanto, pasamos a la quinta y última frase de la nota 59, que dice lo siguiente:

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.

101. En su apelación, los Estados Unidos sostienen que la medida relativa a las EVE es una medida "para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" *en virtud de la nota 59*.¹⁰⁸ De ello se sigue, según los Estados Unidos, que a esta medida relativa a las EVE no se le aplica la prohibición de las subvenciones a la exportación establecida en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En la audiencia pedimos a los Estados Unidos que determinaran cuándo habían afirmado ante el Grupo Especial que la medida relativa a las EVE era una medida "para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" según la nota 59. Vale decir, pedimos a los Estados Unidos que nos dijeran específicamente cuándo habían invocado la quinta frase de la nota 59 como una justificación de la medida relativa a las EVE. En respuesta, los Estados Unidos indicaron la primera comunicación escrita que habían presentado al Grupo Especial. En esa comunicación, al describir las medidas relativas a las EVE y antes de formular sus argumentos jurídicos, los Estados Unidos afirmaron que "la legislación sobre las EVE tiene por objeto evitar la doble imposición de los ingresos por exportación obtenidos fuera de los Estados Unidos al eximir de impuestos a una parte de los ingresos de las EVE".¹⁰⁹ Los Estados Unidos también señalaron algunos argumentos generales que habían formulado al Grupo Especial relativo a la quinta frase de la nota 59. Pero 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

¹⁰⁸ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 268.

¹⁰⁹ Párrafo 54 de la primera comunicación de los Estados Unidos al Grupo Especial reproducido en el párrafo 4.348 del informe del Grupo Especial.

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. Nuestra conclusión está confirmada por la afirmación del Grupo Especial, en la nota 682 de su informe, de que los Estados Unidos no habían sostenido que la quinta frase de la nota 59 fuese "pertinente en la presente diferencia".¹¹⁰ De lo cual se deduce que esta cuestión no fue correctamente debatida ante el Grupo Especial y que no se le pidió a éste que examinara si la medida relativa a las EVE es una medida destinada "a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" en el marco de la nota 59.

102. En nuestro informe sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, dijimos que "los nuevos argumentos no están excluidos del ámbito del examen en apelación por el simple hecho de ser nuevos".¹¹¹ Sin embargo, no debe interpretarse que esta afirmación permite plantear por primera vez en apelación *cualquier* nuevo argumento. Nuestra facultad para considerar nuevos argumentos está limitada por el mandato establecido en el artículo 17 del ESD. En el asunto *Canadá - Aeronaves*, por ejemplo, decidimos abstenernos de examinar un argumento nuevo que nos hubiese obligado a "solicitar, recibir y examinar nuevos datos", lo cual no podemos hacer en virtud del párrafo 6 del artículo 17 del ESD.¹¹²

103. Nuestro mandato en virtud del párrafo 6 del artículo 17 es ocuparnos de "las *cuestiones de derecho* tratadas en el informe del Grupo Especial y las *interpretaciones jurídicas* formuladas por éste". El argumento que los Estados Unidos nos piden para tratar en el marco de la quinta frase de la nota 59 implica dos cuestiones jurídicas distintas: en primer lugar, que la medida relativa a las EVE es una medida destinada "a evitar la doble imposición de los ingresos precedentes del extranjero", en el sentido de la nota 59; y, en segundo lugar, que como consecuencia de ello la medida relativa a las EVE queda *excluida* de la prohibición establecida en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* contra las subvenciones a la exportación. En nuestra opinión, el examen de las cuestiones de fondo planteadas por este argumento en particular no estaría comprendido en nuestro mandato, según el párrafo 6 del artículo 17 del ESD, ya que el argumento no implica ni "cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial" ni "interpretaciones jurídicas formuladas por éste". Al Grupo Especial no se le pidió que examinara las cuestiones planteadas en el nuevo argumento de los Estados Unidos. Además, tratar el nuevo argumento que se nos ha presentado exigiría ocuparnos

¹¹⁰ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.118.

¹¹¹ *Supra*, nota 58, párrafo 211.

¹¹² *Ibid.*

de cuestiones jurídicas muy diferentes de las que trató el Grupo Especial, y que podrían requerir pruebas de nuevos hechos. Los Estados Unidos parecen, en efecto, estar apelando contra la omisión por parte del Grupo Especial de una resolución o una interpretación jurídica con respecto a la quinta frase de la nota 59. Nos parece que esta omisión se debe a que el Miembro demandado no expuso adecuadamente su argumentación sobre esa cuestión ante el Grupo Especial. Por lo tanto decidimos abstenernos de examinar el argumento de los Estados Unidos de que la medida relativa a las EVE es una medida destinada "a evitar la doble imposición" en el sentido de la nota 59, y nos reservamos la opinión a este respecto.

104. Pasamos ahora a la disposición del Consejo de 1981, y al argumento de los Estados Unidos de que esta disposición confirma su lectura de la nota 59 del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos alegan que la disposición del Consejo de 1981 es pertinente a la presente diferencia porque, contrariamente a la constatación del Grupo Especial¹¹³, dicha decisión forma parte del GATT de 1994 y, como tal, "confirma" la interpretación estadounidense de la nota 59.¹¹⁴ Por esa razón los Estados Unidos también apelan contra la constatación del Grupo Especial de que, si bien la disposición del Consejo de 1981 tiene un valor rector para la OMC como una "decisión" comprendida en el párrafo 1 del artículo XVI del *Acuerdo sobre la OMC*, no es pertinente a esta diferencia.¹¹⁵

105. La disposición del Consejo de 1981 se originó en cuatro diferencias, conocidas colectivamente como los *asuntos sobre legislación fiscal*, que se referían a medidas fiscales de Francia, Bélgica, los Países Bajos y los Estados Unidos, respectivamente.¹¹⁶ En cada caso se alegó que la medida fiscal implicaba una subvención a la exportación conforme al párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947. Los grupos especiales en esta diferencia, compuestos por los mismos integrantes, distribuyeron sus informes a las partes contratantes del GATT de 1947 en noviembre de 1976. En cada una de las diferencias, el Grupo Especial constató que la medida fiscal en cuestión era incompatible con el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947. Los informes de estos grupos especiales resultaron muy discutibles para las partes contratantes y dieron lugar a una situación de estancamiento entre ellas que, por un tiempo, impidió que se adoptara ninguno de estos informes en el marco de las disposiciones del artículo XXIII del GATT de 1947. Después de varios años de estancamiento, y después de que algunas de las partes contratantes hubiesen firmado

¹¹³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.85.

¹¹⁴ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 133, y epígrafe de la página 48.

¹¹⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.79.

¹¹⁶ *Supra*, nota 44; informe del Grupo Especial, párrafos 7.52 a 7.54.

el *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*, en diciembre de 1981, las PARTES CONTRATANTES adoptaron los cuatro informes de los grupos especiales en los *asuntos sobre legislación fiscal*. Estos informes fueron adoptados sobre la base de una disposición especial, que hemos denominado "la disposición del Consejo de 1981", que dice lo siguiente:

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 transacciones 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. Queda asimismo entendido que el párrafo 4 del artículo XVI exige que se observe la fijación de precios en condiciones de libre competencia, es decir, que los precios de las mercancías en transacciones entre empresas exportadoras y compradores extranjeros bajo su control o bajo un mismo control que ellas deberán ser, a los efectos fiscales, los precios que serían cargados entre empresas independientes que actuaran en condiciones de libre competencia. Además, el párrafo 4 del artículo XVI no prohíbe la adopción de medidas encaminadas a evitar la doble imposición fiscal de los ingresos de procedencia extranjera¹¹⁷ (itálicas añadidas).

106. La decisión del Consejo de 1981 fue acompañada por una declaración del Presidente del Consejo del GATT de 1947:

Tras la adopción de estos informes, el Presidente observó que la decisión y entendimiento del Consejo no querían decir que a las partes que habían suscrito el párrafo 4 del artículo XVI se les prohibiera gravar los beneficios de las transacciones que se realizaran fuera de sus fronteras, sino que significaba únicamente que no se les exigía que lo hicieran. *Observó además que la decisión no modificaba las actuales reglas del párrafo 4 del artículo XVI del Acuerdo General en lo referente a la imposición fiscal de las mercancías exportadas. Observó igualmente que esta decisión no afectaba al Acuerdo relativo a la interpretación y aplicación de los artículos VI, XVI y XXIII, ni resultaba afectada por él. Por último, el Presidente observó que la adopción de estos informes, junto con el entendimiento, no afectaba a los derechos y obligaciones que incumbían a las partes contratantes en virtud del Acuerdo General*¹¹⁸ (itálicas añadidas).

107. La primera cuestión relativa a la disposición del Consejo de 1981 es si forma parte del GATT de 1994 como una de "las demás decisiones" a que se refiere el párrafo 1 b) iv) del texto por el cual se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*. El párrafo 1 b) estipula que el GATT de 1994 incluye determinados "instrumentos jurídicos ... que hayan entrado en vigor en el marco del GATT de 1947", tales como "las demás decisiones de las PARTES CONTRATANTES del GATT de 1947", según establece el apartado b) iv). Como expresó el Grupo Especial, según el párrafo 2 del artículo II

¹¹⁷ *Supra*, nota 45.

¹¹⁸ *Supra*, nota 45.

del *Acuerdo sobre la OMC* estos diversos "instrumentos jurídicos" se convierten en "parte integrante" del *Acuerdo sobre la OMC* y pasan a ser "vinculantes para todos sus Miembros". Con la inclusión de estos "instrumentos jurídicos" en el GATT de 1994 se reconoce que la naturaleza jurídica de los derechos y obligaciones de las partes contratantes en el marco del GATT de 1994 no está plenamente reflejada en el texto del GATT de 1994, porque dichos derechos y obligaciones están condicionados por los "protocolos", "decisiones" y demás "instrumentos jurídicos" a los que se refiere el párrafo 1 b).

108. En nuestro informe en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, afirmamos que no *toda* decisión de las PARTES CONTRATANTES del GATT de 1947 es una de "las demás decisiones" en el sentido del párrafo 1 b) iv) del texto por el cual se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*. A este respecto no estuvimos de acuerdo con la opinión de que "los informes adoptados de grupos especiales constituyen por sí mismos algunas de 'las demás decisiones' de las PARTES CONTRATANTES del GATT de 1947" a los efectos del párrafo 1 b) iv) del texto del Anexo 1A por el que se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*"¹¹⁹ (itálicas añadidas). La razón de esta conclusión fue que los informes adoptados de los grupos especiales "*no son obligatorios sino para solucionar la diferencia específica entre las partes en litigio*"¹²⁰ (itálicas añadidas). Como expresamos allí, las PARTES CONTRATANTES del GATT de 1947 no tuvieron la intención de que cuando adoptaran un informe de un grupo especial esa decisión "constituyera una *interpretación definitiva de las disposiciones pertinentes del GATT de 1947*"¹²¹ (itálicas añadidas).

109. La primera frase de la disposición del Consejo de 1981 dice lo siguiente: "El Consejo adopta *estos informes* en el entendimiento de que *con respecto a estos casos, y de una manera general, ...*". La disposición del Consejo de 1981 tiene, por lo tanto, un carácter un poco equívoco. Por una parte, del texto se ve claramente que la disposición se refiere en concreto a los *asuntos sobre legislación fiscal*, y es parte integrante de la resolución de esas diferencias. De esto se deduciría que, coincidiendo con nuestro informe en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, la disposición del Consejo sólo es vinculante para las partes en esa diferencia, y sólo a los efectos de esas diferencias.

110. Pero también observamos que en la frase inicial de la disposición de 1981 la parte fundamental del enunciado va precedida por las palabras "*de una manera general*". Según los Estados Unidos estas palabras indican que la disposición de 1981 era una "interpretación autorizada" del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947, de aplicación "general" y que, por lo tanto, era

¹¹⁹ *Supra*, nota 100, página 15.

¹²⁰ *Ibid.* En dicho informe dijimos que el artículo 59 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia recogía explícitamente una disposición análoga (página 15).

¹²¹ *Ibid.*, página 14.

vinculante para todas las partes contratantes. Las Comunidades Europeas contestan que la disposición del Consejo de 1981 formaba parte de la resolución de los *asuntos sobre legislación fiscal* y que, al adoptar dicha decisión, el Consejo del GATT de 1947 estaba actuando en "modo" de solución de diferencias.¹²² Las Comunidades Europeas afirman, además, que las diferencias se resuelven basándose en normas de aplicación general que, en principio, se interpretan "de una manera general" y luego se aplican a los hechos de una determinada diferencia. Según las Comunidades Europeas, es en este sentido limitado que el Consejo del GATT de 1947 entendió la expresión "de una manera general".¹²³

111. El resto del texto de la disposición del Consejo de 1981 contiene el enunciado sustantivo del Consejo del GATT de 1947 sobre el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947 y no aclara, en nuestra opinión, si ese enunciado vincula a *todas* las partes contratantes o sólo a las partes en los *asuntos sobre legislación fiscal*.¹²⁴ Por lo tanto compartimos la opinión del Grupo Especial de que el texto de la disposición del Consejo de 1981 no resuelve por sí solo la ambigüedad puesta de relieve por los argumentos contradictorios de los Estados Unidos y de las Comunidades Europeas.¹²⁵ Por lo tanto consideramos que el Grupo Especial estuvo acertado al examinar las circunstancias en las que se dictó la disposición del Consejo de 1981.

112. Cuando se adoptó la disposición de 1981, el Presidente del Consejo del GATT de 1947 declaró, entre otras cosas, que "la adopción de estos informes, junto con el entendimiento, *no afectaba a los derechos y obligaciones que incumbían a las partes contratantes en virtud del Acuerdo General*". En nuestra opinión, si las partes contratantes hubiesen tenido la intención de hacer una interpretación *autorizada* del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947, vinculante para todas las partes contratantes, así lo habrían expresado en términos razonablemente reconocibles. Consideramos muy poco probable que el Presidente hubiese afirmado que la disposición "*no afectaba a los derechos y obligaciones que incumbían a las partes contratantes*" si representaba una

¹²² Comunicación del apelado presentada por las Comunidades Europeas, párrafo 154.

¹²³ *Ibid.*, párrafo 158.

¹²⁴ Manifestamos a este respecto que no compartimos las dudas del Grupo Especial con respecto al empleo de la palabra "should" ("deben o "deberán") en un "instrumento jurídico" (párrafo 7.65 del informe del Grupo Especial). Opinamos que muchos textos jurídicos vinculantes emplean la palabra "should" que, según el contexto, puede implicar una exhortación o expresar una obligación (véase, además, *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 58, párrafo 187).

¹²⁵ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.65.

interpretación autorizada del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947.¹²⁶ En nuestra opinión, es muy probable que las partes contratantes hubiesen considerado que una interpretación autorizada, y vinculante en general del párrafo 4 del artículo XVI afectaba sus derechos y obligaciones y no la habrían acompañado por tal declaración.¹²⁷ En ese sentido, consideramos que la declaración del Presidente del Consejo del GATT de 1947 es compatible con una lectura de la disposición del Consejo de 1981 que la considere parte integrante de la solución de los *asuntos sobre legislación fiscal*, vinculante sólo para las partes en dichas diferencias.

113. Como expresó el Grupo Especial¹²⁸, también debe tenerse en cuenta que en el informe del Consejo del GATT de 1947 a las PARTES CONTRATANTES sobre su actuación de ese año, la disposición del Consejo de 1981 figuraba en el punto "Recurso a los artículos XXII y XXIII". Esto parecería sustentar la opinión de que la disposición del Consejo de 1981 era parte de la resolución de los *asuntos sobre legislación fiscal* y no una interpretación autorizada del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947 que fuese vinculante para *todas* las partes contratantes.

114. A la luz de estas circunstancias que rodean el caso, llegamos a la conclusión de que el Grupo Especial estuvo acertado al constatar, en el párrafo 7.85 de su informe, que la disposición del Consejo de 1981 no es una de las "demás decisiones" a que hace referencia el párrafo 1) b) iv) del texto por el que se incorpora el GATT de 1994 al *Acuerdo sobre la OMC*, y no forma parte del GATT de 1994.

115. Reconocemos que, como las "decisiones" en el sentido del párrafo 1 del artículo XVI del *Acuerdo sobre la OMC*, los informes adoptados de los grupos especiales en los *asuntos sobre legislación fiscal*, conjuntamente con la disposición del Consejo de 1981, pueden servir de "guía" a la OMC. Los Estados Unidos consideran que la "guía" que puede dar la disposición del Consejo de 1981, a través de la nota 59, es que la medida relativa a las EVE no es una "subvención a la exportación". La presente diferencia supone interpretar y aplicar las disposiciones del párrafo 1 a) del

¹²⁶ Esta opinión está sustentada por las declaraciones de varias delegaciones, que hicieron uso de la palabra antes o después de la adopción de los informes del Grupo Especial relativos a los *asuntos sobre legislación fiscal*. Estas delegaciones también manifestaron la opinión de que esa disposición del Consejo no afectaba ni disminuía sus derechos y obligaciones en el marco del GATT de 1947 (informe del Grupo Especial, párrafos 7.70 a 7.72).

¹²⁷ La distinción entre una interpretación autorizada y una interpretación efectuada en un proceso de solución de diferencias está bien precisada en el *Acuerdo sobre la OMC*. Según este Acuerdo, una interpretación autorizada realizada por los Miembros de la OMC, de conformidad con el párrafo 2 del artículo IX debe distinguirse de las resoluciones y recomendaciones del OSD basadas en los informes de grupos especiales y del Órgano de Apelación. Según el párrafo 2 del artículo 3 del ESD, las recomendaciones y resoluciones del OSD sólo sirven "para aclarar las disposiciones vigentes de dichos acuerdos" y "no pueden entrañar el aumento o la reducción de los derechos y obligaciones establecidos en los acuerdos abarcados".

¹²⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.67.

artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y determinar si la medida relativa a las EVE implica subvenciones a la exportación *con arreglo a dicha disposición*. Por el contrario, la disposición del Consejo de 1981 se refiere a la interpretación y aplicación del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947. Por lo tanto, la "guía" que puede dar la disposición del Consejo depende en parte de la relación entre estas diferentes disposiciones.

116. Aunque anteriormente no habíamos tenido la oportunidad de examinar la relación entre estas dos disposiciones particulares, sí habíamos examinado la relación entre las disposiciones del GATT de 1994 y algunos otros Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de Mercancías.¹²⁹ En el asunto *Brasil - Coco desecado* dijimos que "la relación entre el GATT de 1994 y los demás acuerdos sobre el comercio de mercancías incluidos en el Anexo 1A es compleja y debe examinarse caso por caso".¹³⁰ En ese asunto analizamos aspectos de la relación entre el GATT de 1994 y las disposiciones de la Parte V del *Acuerdo SMC* con respecto a los *derechos compensatorios*. El *Acuerdo SMC* contiene disposiciones específicas sobre la relación entre las disposiciones del GATT de 1994 y ese Acuerdo en materia de derechos compensatorios.¹³¹ Asimismo, en los asuntos *Corea - Productos lácteos*¹³² y *Argentina - Medidas de salvaguardia impuestas a las importaciones de calzado*¹³³, examinamos la relación entre el artículo XIX del GATT de 1994 y el *Acuerdo sobre Salvaguardias*. También en ese caso, "la exacta naturaleza de la relación entre el artículo XIX del GATT de 1994 y el *Acuerdo sobre Salvaguardias*" se abordaba explícitamente en el artículo 1 y en el párrafo 1 a) del artículo 11 del *Acuerdo sobre Salvaguardias*.¹³⁴

117. Por el contrario, las disposiciones del *Acuerdo SMC* no dan una ayuda explícita con respecto a la relación entre las disposiciones sobre subvenciones a la exportación de dicho Acuerdo y el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994.¹³⁵ Al faltar una orientación textual específica de este

¹²⁹ En especial, el *Acuerdo sobre Salvaguardias* y la Parte V del *Acuerdo SMC*.

¹³⁰ *Supra*, nota 50, página 15.

¹³¹ El artículo 10 y el párrafo 1 del artículo 32 del *Acuerdo SMC*. Véase *Brasil - Coco desecado*, *supra*, nota 50, página 18.

¹³² *Supra*, nota 73.

¹³³ Informe del Órgano de Apelación, WT/DS121/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000.

¹³⁴ *Ibid.*, párrafo 82.

¹³⁵ Observamos, sin embargo, que según el párrafo 1 a) 2) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* puede existir "subvención" cuando "haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994". Ésta es una referencia al párrafo 1 y no al párrafo 4 del artículo XVI. La nota 1 del *Acuerdo SMC*, correspondiente al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 de dicho Acuerdo, también se refiere al artículo XVI del GATT de 1994 en relación con "la exoneración, en favor de un producto exportado,

tipo, para determinar la relación entre las disposiciones del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 y del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y las disposiciones del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994 debemos basarnos en el texto de las disposiciones pertinentes en su conjunto. Es evidente, aun en un examen somero del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994, que éste es sustancialmente distinto de las disposiciones sobre subvenciones del *Acuerdo SMC* y, especialmente, de las disposiciones sobre subvenciones a la exportación tanto del *Acuerdo SMC* como del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En primer lugar, el *Acuerdo SMC* contiene una definición expresa del término "subvención" que falta en el párrafo 4 del artículo XVI. En realidad, como ya hemos observado anteriormente, el *Acuerdo SMC* contiene un amplio conjunto de nuevas normas sobre subvenciones a la exportación que "va mucho más allá de la mera aplicación e interpretación de los artículos VI, XVI y XXIII del GATT de 1947".¹³⁶ En segundo lugar, el párrafo 4 del artículo XVI prohíbe las subvenciones a la exportación sólo cuando tengan como consecuencia la venta de exportación de un producto a un precio de nivel inferior al del "precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar". En cambio, el *Acuerdo SMC* establece una prohibición mucho más amplia contra *cualquier* subvención que esté supeditada "a los resultados de exportación". Lo menos que se puede decir es que la norma del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* según la cual se considerarán prohibidas todas las subvenciones "supeditadas [...] a los resultados de exportación" es muy diferente de una norma que sólo prohíbe aquellas subvenciones cuyo resultado es que el precio del producto exportado sea inferior al precio comparable de ese producto cuando se vende en el mercado interior. Por eso el que una medida constituya o no una subvención a la exportación en virtud del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947 no sirve de orientación para determinar si dicha medida es una subvención a la exportación prohibida por el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Además, y fundamentalmente, el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994 no se aplica a un "producto primario", como es el caso de los productos agropecuarios. Es indudable que las normas explícitas sobre subvenciones a la exportación, relativas a los productos agropecuarios, contenidas en los artículos 3, 8, 9 y 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, tienen precedencia sobre la *exclusión* de los productos primarios de las normas sobre subvenciones a la exportación establecidas en el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994.

de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno ...". Ésta es una referencia a la Nota interpretativa al artículo XVI del GATT, y no una referencia específica al párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994. Además, esta referencia a la Nota interpretativa no es pertinente a la presente diferencia. Por lo tanto, estas referencias no nos sirven de guía para determinar la relación entre las disposiciones sobre subvenciones a la exportación del *Acuerdo SMC* y el párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994.

¹³⁶ *Brasil - Coco desecado, supra*, nota 50, página 18.

118. Además, como lo ha dicho el Grupo Especial, el texto mismo de la disposición del Consejo de 1981 sólo menciona el párrafo 4 del artículo XVI, y el Presidente del Consejo del GATT de 1947 afirmó expresamente que la disposición del Consejo *no* afectaba al *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*. Compartimos la opinión del Grupo Especial de que con estos antecedentes sería incongruente ampliar el ámbito de aplicación de la disposición, más allá de la intención de la misma, para abarcar el *Acuerdo SMC*.¹³⁷ Si la disposición del Consejo de 1981 no afectaba al *Código de Subvenciones de la Ronda de Tokio*, que ya existía en 1981, es difícil entender cómo podría afectar al *Acuerdo SMC*, que todavía no existía.

119. Dados estos antecedentes, coincidimos con el Grupo Especial en que la disposición del Consejo de 1981 no resuelve la cuestión que tenemos ante nosotros, sobre todo para determinar qué constituye una "subvención a la exportación" en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. 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*.

120. En todo caso, aun cuando los Estados Unidos hubiesen tenido razón en que la disposición del Consejo de 1981 podía ser pertinente al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, no creemos que dicha disposición sirva de orientación para resolver *la presente* diferencia porque, en nuestra opinión, no se refiere a las cuestiones que se plantean en ésta. Mediante la disposición de 1981 el Consejo del GATT de 1947 formuló una declaración sobre las conclusiones de los informes de los grupos especiales en los *asuntos sobre legislación fiscal*. Las cuestiones de hecho y de derecho planteadas en esas diferencias eran muy distintas de la cuestión que se plantea en el presente caso. O sea que el Consejo del GATT de 1947 no trató a la cuestión de si, *habiendo decidido gravar una categoría determinada de ingresos de fuente extranjera*, vale decir ingresos de fuente extranjera "que tienen conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos", los Estados Unidos pueden establecer *una exención fiscal supeditada a la exportación en la categoría de ingresos de fuente extranjera gravados en virtud de sus otras normas fiscales*. Por lo tanto, creemos que la disposición del Consejo de 1981 no da una "orientación" interpretativa útil para resolver la cuestión jurídica relacionada con la medida relativa a las EVE planteada en la presente apelación.

121. Teniendo en cuenta todo lo expuesto, confirmamos la conclusión del Grupo Especial, que consta en el párrafo 8.1 de su informe, de que las exenciones impositivas de las EVE suponen subvenciones supeditadas a los resultados de exportación que están prohibidas en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

¹³⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.85.

VI. Párrafo 3 del artículo 3 y párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

122. El Grupo Especial comenzó su examen de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas al amparo del *Acuerdo sobre la Agricultura* señalando que únicamente podría plantearse una incompatibilidad con el párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* si un Miembro ha otorgado subvenciones a la exportación *de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 de ese Acuerdo*.¹³⁸ Además, el Grupo Especial señaló que en el caso de productos agropecuarios en relación con los cuales un Miembro hubiese contraído compromisos específicos en materia de subvenciones a la exportación en la Sección II de la Parte IV de su Lista ("productos agropecuarios consignados en Listas"), únicamente se produciría incompatibilidad en virtud del párrafo 3 del artículo 3 si el Miembro otorgase subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 "por encima de los niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y/o cantidades especificados".¹³⁹ Sin embargo, el Grupo Especial señaló que, cuando se trata de productos agropecuarios con respecto a los cuales un Miembro no haya contraído compromisos específicos en la Parte IV de su Lista ("productos agropecuarios no consignados en Listas"), se produciría una incompatibilidad en virtud del párrafo 3 del artículo 3 si el Miembro otorgase *cualquier* subvención a la exportación enumerada en el párrafo 1 del artículo 9.¹⁴⁰ El Grupo Especial comenzó por determinar si la medida relativa a las EVE constituía una subvención "para compensar los costos de comercialización de las exportaciones" de conformidad con el párrafo 1 d) del artículo 9, el único apartado del párrafo 1 del artículo 9 que las Comunidades Europeas habían especificado en su reclamación.

123. El Grupo Especial afirmó que:

... como cuestión comercial práctica y hablando corrientemente, *los impuestos sobre la renta forman parte del costo de la actividad comercial*. Como las subvenciones otorgadas a las EVE reducen el impuesto sobre la renta que debe pagar el exportador con respecto a las actividades de comercialización, dichas subvenciones *reducen efectivamente los costos de comercialización de las exportaciones de productos agropecuarios*¹⁴¹ (itálicas añadidas).

¹³⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.146.

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ *Ibid.*, párrafo 7.155.

124. El Grupo Especial añadió:

*En todo caso, se debe considerar que una subvención como la otorgada a las EVE, que se concede para compensar los costos de comercialización de productos agropecuarios, reduce los costos de comercialización de productos agropecuarios*¹⁴² (itálicas añadidas).

125. Por consiguiente, centrándose en "la finalidad de las subvenciones", el Grupo Especial concluyó que la medida relativa a las EVE suponía subvenciones a la exportación en el sentido del párrafo 1 d) del artículo 9.¹⁴³ Esto, a su vez, indujo al Grupo Especial a concluir que los Estados Unidos habían actuado de forma incompatible con el párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En lo concerniente a los productos agropecuarios *consignados* en la Lista, el Grupo Especial constató que la incompatibilidad estaba relacionada con las subvenciones otorgadas a las EVE para el trigo, el único producto consignado en relación con el cual las Comunidades Europeas habían presentado pruebas concernientes a los "niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y cantidades".¹⁴⁴ Con respecto a los productos *no consignados*, el Grupo Especial concluyó que el término "otorgará" ("provide") contenido en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 significa "que se ponga a disposición", y el Grupo Especial sostuvo que, al establecerse legalmente el derecho de determinadas sociedades a recibir subvenciones para las EVE, los Estados Unidos habían actuado de forma incompatible con las disposiciones del párrafo 3 del artículo 3 puesto que estaban "otorgando" o "poniendo a disposición" subvenciones a la exportación, enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 con respecto a todos los productos no consignados en listas.¹⁴⁵

126. Los Estados Unidos afirman que el Grupo Especial no interpretó adecuadamente el párrafo 1 d) del artículo 9 al centrarse en la índole de las actividades llevadas a cabo por el receptor de la subvención y, en particular, en la determinación de si el receptor efectúa actividades de comercialización, y no en la naturaleza de la propia subvención y en si ésta reduce "los costos de comercialización de las exportaciones".¹⁴⁶ Los Estados Unidos sostienen que, si bien los impuestos sobre la renta pueden, como afirmó el Grupo Especial, representar un costo para la actividad empresarial, éstos no son parte de los "costos de comercialización de las exportaciones" en el sentido del párrafo 1 d) del artículo 9. Los Estados Unidos tampoco comparten la interpretación del Grupo

¹⁴² *Ibid.*, párrafo 7.156.

¹⁴³ *Ibid.*, párrafos 7.156 y 7.159.

¹⁴⁴ *Ibid.*, párrafo 7.165.

¹⁴⁵ *Ibid.*, párrafos 7.174 y 7.176.

¹⁴⁶ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 309.

Especial del término "otorgará" ("provide") contenido en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Los Estados Unidos sostienen que el mencionado término debe significar más que "poner a disposición" y debería leerse, en cambio, como "conceder" o "pagar". Por consiguiente, los Estados Unidos afirman que la medida relativa a las EVE no otorga subvenciones meramente facilitándolas como un derecho establecido por ley para quienes cumplen las prescripciones legales.

127. El párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dice:

A reserva de las disposiciones de los párrafos 2 b) y 4 del artículo 9, ningún Miembro otorgará subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 con respecto a los productos o grupos de productos agropecuarios especificados en la Sección II de la Parte IV de su Lista por encima de los niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y cantidades especificados en la misma ni otorgará tales subvenciones con respecto a un producto agropecuario no especificado en esa Sección de su Lista (itálicas añadidas).

128. El párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* estipula:

1. Las subvenciones a la exportación que se enumeran a continuación están sujetas a los compromisos de reducción contraídos en virtud del presente Acuerdo:

...

- d) el otorgamiento de subvenciones *para reducir los costos de comercialización de las exportaciones de productos agropecuarios* (excepto los servicios de asesoramiento y promoción de exportaciones de amplia disponibilidad) incluidos los costos de *manipulación, perfeccionamiento y otros gastos de transformación*, y los costos de los *transportes y fletes* internacionales; (itálicas añadidas).

129. Vamos a examinar, en primer lugar, el término "comercialización" contenido en el párrafo 1 d) del artículo 9, que constituye el núcleo de la frase "para reducir los costos de comercialización de las exportaciones" en la mencionada disposición. Aisladamente, ese término, como indicó el Grupo Especial, puede tener diversos significados. El Grupo Especial señaló el significado según el *Webster's Dictionary*, a saber, que la "comercialización" consiste en "un conjunto de funciones involucradas en la transferencia de derechos y el desplazamiento de mercancías, del productor al consumidor, con inclusión, entre otras actividades, de la compra, la venta, el almacenamiento, el transporte, la normalización, la financiación, la absorción de riesgos y el suministro de información sobre el mercado".¹⁴⁷ El diccionario *The New Shorter Oxford English*

¹⁴⁷ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.154, donde se cita la definición del *Webster's Third International Dictionary*, volumen II.

Dictionary define el término de forma similar: "The action, business, or process of promoting and selling a product ..." (la acción, empresa, o proceso de promoción y venta de un producto).¹⁴⁸ No obstante, debemos ir más allá de los significados que dan los diccionarios puesto que, como ya dijimos, "los significados de la palabra según el diccionario dejan abiertas muchas cuestiones de interpretación".¹⁴⁹

130. El texto del párrafo 1 d) del artículo 9 enumera "los costos de manipulación, perfeccionamiento y otros gastos de transformación, y los costos de los transportes y fletes internacionales" como ejemplo de "costos de comercialización". El texto afirma también que "los servicios de asesoramiento y promoción de exportaciones" están abarcados por el párrafo 1 d) del artículo 9 siempre que no se trate de servicios de "amplia disponibilidad". Éstos no son ejemplos de *cualquier* "costo de la actividad comercial" que "reduce[n] efectivamente los costos de comercialización" de los productos.¹⁵⁰ De lo que se trata es de tipos específicos de costos incurridos *como parte* del proceso de venta de un producto y *durante* ese proceso. Éstos difieren de los costos de la actividad empresarial en general, tales como los costos generales administrativos y de financiación de la deuda, que no son específicos del proceso de colocación de un producto en el mercado y que, por consiguiente, están relacionados con la comercialización de exportaciones únicamente en un sentido muy amplio.

131. Consideramos que la obligación de pagar el impuesto sobre los ingresos en el marco de la medida relativa a las EVE puede considerarse también relacionada con la actividad de comercialización de las exportaciones sólo en un sentido muy amplio. La obligación de pago del impuesto sobre los ingresos en el contexto de la medida relativa a las EVE surge únicamente cuando las mercancías se venden efectivamente para la exportación, es decir, *cuando se han comercializado con éxito*. Esa obligación tiene su origen *porque* que las mercancías han sido, efectivamente, vendidas, y no como *parte del proceso* de su comercialización. Además, en el momento en que se venden las mercancías, los costos que lleva consigo su colocación en el mercado -tales como la manipulación, promoción y costos de distribución- ya se han producido y la cuantía de esos costos no se ve alterada por el impuesto sobre los ingresos, cuya cuantía se calcula mediante referencia al precio de venta de las mercancías. En nuestra opinión, si la carga del impuesto sobre los ingresos derivados de las ventas de exportación puede considerarse entre los "costos de comercialización de las

¹⁴⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary*, Lesley Brown (ed.) (Clarendon Press, 1993), volumen I, página 1700.

¹⁴⁹ *Canadá - Aeronaves*, *supra*, pie de página 58, párrafo 153.

¹⁵⁰ Véase el informe del Grupo Especial, párrafo 7.155.

exportaciones", también podría considerarse entre esos costos prácticamente cualquier otro costo incurrido por una empresa dedicada a la exportación. Ésta no puede ser la finalidad de la disposición contenida en el párrafo 1 d) del artículo 9. Por consiguiente, en nuestra opinión, la obligación de pago del impuesto sobre los ingresos derivados de las ventas de exportación no forma parte de los "costos de comercialización" de un producto.

132. Por consiguiente, no compartimos la opinión del Grupo Especial de que la medida relativa a las EVE supone 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 y, por consiguiente, revocamos la constatación del Grupo Especial, contenida en el párrafo 7.159 de su informe, de que la medida relativa a las EVE supone subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. La constatación de incompatibilidad con el párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* depende de que el Miembro haya otorgado subvenciones a la exportación *enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9*. Puesto que hemos revocado la conclusión del Grupo Especial de que la medida relativa a las EVE supone subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9, y dado que las Comunidades Europeas no han alegado que la medida relativa a las EVE suponga subvenciones a la exportación de las enumeradas en cualquier otro apartado del párrafo 1 del artículo 9, revocamos también la conclusión del Grupo Especial de que los Estados Unidos han actuado de forma incompatible con el párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al otorgar subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 de ese Acuerdo. Habiendo revocado la conclusión del Grupo Especial en relación con el párrafo 3 del artículo 3, no estimamos necesario examinar la apelación de los Estados Unidos de que el Grupo Especial incurrió en error en su interpretación del término "otorgará", que figura en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Puesto que hemos constatado que la medida relativa a las EVE no supone una subvención a la exportación enumerada en el párrafo 1 del artículo 9 y, por consiguiente, que no existe incompatibilidad con el párrafo 3 del artículo 3, la interpretación hecha por el Grupo Especial del término "otorgará", contenido en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3, carece de pertinencia y no tiene efecto jurídico.

133. Como alternativa a sus alegaciones formuladas de conformidad con el párrafo 3 del artículo 3 y el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, las Comunidades Europeas sostienen que la medida relativa a las EVE no es compatible con el párrafo 1 del artículo 10, leído conjuntamente con el artículo 8 del mencionado Acuerdo. Habida cuenta de que hemos revocado las conclusiones del Grupo Especial relativas al párrafo 1 del artículo 9 y al párrafo 3 del artículo 3 del

Acuerdo sobre la Agricultura, es necesario que procedamos a examinar esta alegación alternativa formulada al amparo del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 de dicho Acuerdo.

134. El artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* estipula:

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

135. El párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dice:

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; ...* (itálicas añadidas).

136. Observamos que el apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dice que "por 'subvenciones a la exportación' se entiende las subvenciones supeditadas a la actuación exportadora". Sin embargo, observamos también que el *Acuerdo sobre la Agricultura* no contiene ninguna definición de los términos "subvención" o "subvenciones". En nuestro informe sobre el asunto *Canadá - Leche*, asunto relacionado con las "subvenciones a la exportación" en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, manifestamos que "una 'subvención' implica una transferencia de recursos económicos del otorgante al receptor por una cantidad inferior a la prestación total".¹⁵¹ En la formulación de esta declaración, nos basamos, como contexto, en la definición de "subvención" contenida en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*:

... existe "subvención", en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, cuando el otorgante efectúa una "contribución financiera" que confiere un "beneficio" para el receptor, en comparación con lo que de otro modo habría podido obtener el receptor en el mercado.¹⁵²

137. Por consiguiente, en este asunto, tomaremos en consideración, primero, si la medida relativa a las EVE constituye una transferencia de recursos económicos efectuada por el otorgante, que en esta diferencia es el Gobierno de los Estados Unidos y, segundo, si una transferencia de recursos económicos constituye un beneficio para el receptor.

¹⁵¹ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Medidas que afectan a la importación de leche y a las exportaciones de productos lácteos* ("Canadá - Leche"), WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, adoptado el 27 de octubre de 1999, párrafo 87.

¹⁵² *Ibid.*

138. La subvención alegada en este asunto constituye una transferencia de recursos mediante la condonación de ingresos. En el asunto *Canadá - Leche* sostuvimos que "subvenciones a la exportación" de conformidad con el *Acuerdo sobre la Agricultura* pueden ser no sólo pagos directos sino también "*ingresos fiscales sacrificados*".¹⁵³ Estimamos, no obstante, que en las diferencias planteadas en relación con el *Acuerdo sobre la Agricultura*, lo mismo que en los asuntos planteados en relación con el párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, únicamente puede existir una "subvención" cuando un gobierno condona ingresos fiscales que "*en otro caso se percibirían*".

139. En nuestro examen de las conclusiones del Grupo Especial a tenor del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, concluimos que la medida relativa a las EVE supone la condonación de ingresos fiscales que "en otro caso se percibirían" de conformidad con ese Acuerdo. No vemos ninguna razón para llegar a una conclusión diferente en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En el contexto de la medida relativa a las EVE, el trato fiscal de los productos agropecuarios no es sustancialmente diferente, a los efectos que nos ocupan, del trato fiscal otorgado a productos comprendidos en el ámbito de aplicación del *Acuerdo SMC*.

140. En cuanto a la cuestión de si existe un beneficio, los Estados Unidos no refutan el argumento de que si la medida relativa a las EVE suponía "una contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, ésta también suponía un "beneficio" en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 1 de ese Acuerdo.¹⁵⁴ Las exenciones fiscales proporcionadas por la medida relativa a las EVE, otorgadas a los productos agropecuarios o a otros productos, confieren al receptor el beneficio evidente de una carga fiscal menor y, por consiguiente, de una disminución de sus pagos por concepto de impuestos. Por consiguiente, concluimos que la medida relativa a las EVE supone una "subvención" de conformidad con el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

141. Pasamos ahora a estudiar el requisito de que las "subvenciones a la exportación" en el sentido del párrafo 1 e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* sean subvenciones "supeditadas a la actuación exportadora". No vemos ninguna razón, y no se nos ha indicado ninguna, para interpretar el requisito de que las subvenciones estén "supeditadas a la actuación exportadora" en el *Acuerdo sobre la Agricultura* de forma diferente del mismo requisito establecido en el *Acuerdo SMC*. Ambos

¹⁵³ *Canadá - Leche*, *supra*, nota 151, párrafo 112. Cuando llegamos a esta conclusión, señalamos que, a tenor del apartado c) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, los términos "desembolsos presupuestarios" y "desembolsos" pueden comprender los "*ingresos fiscales sacrificados*".

¹⁵⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.103.

Acuerdos utilizan exactamente los mismos términos para definir "subvenciones a la exportación".** Si bien existen diferencias entre las disciplinas concernientes a las subvenciones a la exportación establecidas con arreglo a los dos Acuerdos, esas diferencias no afectan, en nuestra opinión, a la prescripción sustantiva común concerniente a la supeditación a las exportaciones. Por consiguiente, estimamos oportuno aplicar la interpretación de la supeditación a las exportaciones que hemos adoptado en relación con el *Acuerdo SMC* a la interpretación de la supeditación a las exportaciones en relación con el *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁵⁵ Queremos también recordar que confirmamos la conclusión del Grupo Especial de que la medida relativa a las EVE supone subvenciones supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Al formular esa conclusión, el Grupo Especial manifestó:

La subvención se encuentra solamente disponible con respecto a los "ingresos procedentes de operaciones de comercio exterior"; los ingresos procedentes de operaciones de comercio exterior resultan de la venta o el arrendamiento financiero de "bienes de exportación" o del suministro de servicios relacionados con la venta o el arrendamiento financiero de bienes de exportación; y los bienes de exportación se limitan efectivamente a los productos manufacturados, producidos, cultivados, criados o extraídos en los Estados Unidos destinados a su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos. Por consiguiente, *la existencia y la cuantía de la subvención dependen de la existencia de ingresos derivados de la exportación de productos estadounidenses o del suministro de servicios relacionados con la exportación de esos productos. La existencia de esos ingresos depende a su vez de la exportación de productos estadounidenses o, como mínimo, en el caso de los ingresos procedentes de servicios relacionados con la exportación de productos estadounidenses, de las "exportaciones [...] previst[as]", en el sentido de la nota 4 del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC*¹⁵⁶ (itálicas añadidas).

142. Convenimos con el Grupo Especial en que el otorgamiento de subvenciones de conformidad con la medida relativa a las EVE, bien para productos agropecuarios o para otros productos, está "supeditada a la actuación exportadora". El otorgamiento de subvenciones en el contexto de la medida relativa a las EVE *depende o está condicionada* a la *exportación* de "bienes de exportación", o, en el caso de servicios suministrados antes de la exportación, como mínimo, a la *previsión de esa exportación*. Por esas razones, consideramos que la medida relativa a las EVE supone "subvenciones supeditadas a la actuación exportadora" de conformidad con el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

** En el texto español de estos Acuerdos hay dos expresiones distintas, aunque de equivalente significado, para "export performance": "resultados de exportación" en el *Acuerdo SMC* y "actuación exportadora" en el *Acuerdo sobre la Agricultura*.

¹⁵⁵ Véase, también, el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, pie de página 58, párrafos 162-180.

¹⁵⁶ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.108.

Además, no se ha constatado que esas subvenciones estén enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 de ese Acuerdo.

143. Por consiguiente, nos ocuparemos de determinar si estas subvenciones se han aplicado "de forma *que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación*" (itálicas añadidas). Comenzamos con los términos "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" puesto que el sentido de esos términos define las obligaciones que deben protegerse de conformidad con el párrafo 1 del artículo 10.

144. El término "commitments" ("compromisos") en general connota "engagements" ("palabra dada") u "obligations" ("obligaciones").¹⁵⁷ Por consiguiente, la expresión "*compromisos en materia de subvenciones a la exportación*" hace referencia a compromisos u obligaciones relacionados con subvenciones a la exportación asumidos por los Miembros de conformidad con las disposiciones del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en particular, los artículos 3, 8 y 9 de ese Acuerdo.

145. De conformidad con el artículo 3, los Miembros han contraído dos tipos diferentes de "compromisos en materia de subvenciones a la exportación". A tenor de la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, los Miembros han contraído el compromiso de que "[no otorgarán] subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 con respecto a los productos o grupos de productos agropecuarios especificados en la Sección II de la Parte IV de su Lista por encima de los niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y cantidades especificados en la misma". Éste es el compromiso concerniente a productos agropecuarios *especificados en las listas*. El párrafo 1 del artículo 3 confirma que:

Los compromisos en materia de ayuda interna y de *subvenciones a la exportación consignados en la Parte IV de la Lista de cada Miembro constituyen compromisos de limitación de las subvenciones* y forman parte integrante del GATT de 1994 (itálicas añadidas).

146. En virtud de la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3, los Miembros se han comprometido a *no otorgar ninguna* subvención a la exportación *de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9*, con respecto a un producto agropecuario *no especificado en su Lista*. Esta cláusula también se refiere claramente a "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" en el sentido del párrafo 1 del artículo 10. Nuestra interpretación de este término está confirmada por el título del artículo 9, que es "*Compromisos en materia de subvenciones a la exportación*". Consecuentemente con nuestra lectura de ese término, el párrafo 1 del artículo 9 se relaciona *tanto*

¹⁵⁷ *The New Shorter Oxford English Dictionary, supra*, pie de página 148, página 452.

con 1) los compromisos contraídos con respecto a productos agropecuarios *especificados en la Lista*, de conformidad con la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, y 2) la prohibición general, contenida en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3, de no otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 a productos agropecuarios *no especificados en la Lista*.

147. El propio artículo 10 avala esta interpretación de la expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación", estableciendo una distinción, en los párrafos 1 y 3, entre "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" y "*nivel de compromiso de reducción*".¹⁵⁸ En nuestra opinión, las expresiones "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" y "compromisos de reducción" tienen significados diferentes. La expresión "compromisos de *reducción*" tiene un alcance más restringido que el de "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" y hace referencia únicamente a compromisos contraídos, de conformidad con la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, con respecto a productos agropecuarios *especificados en la Lista*. Es únicamente con respecto a los productos *especificados* que los Miembros se han obligado, de conformidad con el párrafo 2 b) iv) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, a *reducir* el nivel de las subvenciones a la exportación, enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, durante el período de aplicación del *Acuerdo sobre la Agricultura*.¹⁵⁹ La expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" tiene un alcance más amplio, que abarca los compromisos y las obligaciones relativos *tanto* a los productos agropecuarios consignados como a los no consignados en las listas.

148. A continuación pasamos a determinar si las subvenciones comprendidas en la medida relativa a las EVE son "*aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión* de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación" (itálicas añadidas). El verbo "circumvent" ("eludir") significa, entre otras cosas, "find a way round, evade ..." ("dar un rodeo, evadir").¹⁶⁰ El párrafo 1 del artículo 10 tiene por finalidad evitar que los Miembros eludan o "evadan" sus "compromisos en materia de subvenciones a la exportación". Ello puede producirse de muchas formas diferentes. Además, observamos que, de conformidad con el párrafo 1 del artículo 10, no es

¹⁵⁸ La expresión "compromisos de reducción" aparece también en la introducción al párrafo 1 del artículo 9.

¹⁵⁹ El párrafo 2 b) iv) del artículo 9 estipula que, con respecto a los productos *especificados*, los niveles de compromiso relativos a desembolsos presupuestarios y las cantidades no deben, para el final del período de aplicación, exceder de determinados umbrales, expresados como porcentaje de los niveles del período de base de 1986-1990.

¹⁶⁰ *The New Shorter Oxford English Dictionary, supra*, pie de página 148, volumen I, página 406.

necesario demostrar la "elusión" *efectiva* de los "compromisos en materia de subvenciones a la exportación". Basta que las "subvenciones a la exportación" se apliquen "de forma que ... *amenace constituer una elusión* de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación".

149. Para determinar si la medida relativa a las EVE en este caso se aplica "de forma que ... amenace constituer una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación" es importante examinar la estructura y demás características de esa medida. La medida relativa a las EVE crea, por sí misma, para los receptores un *derecho reconocido* a recibir subvenciones a la exportación, no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, con respecto a productos agropecuarios, especificados o no en las listas. En nuestro entendimiento, nace ese derecho del receptor cuando éste cumple los requisitos legales y, en ese momento, el Gobierno de los Estados Unidos debe conceder las exenciones fiscales relativas a las EVE. Por consiguiente, no existe ningún elemento discrecional en el otorgamiento por el Gobierno de subvenciones a la exportación para las EVE. Si reúne las condiciones prescritas, una EVE tendrá por ley el derecho a obtener la exención fiscal establecida. Además, no existe limitación de la cuantía de los ingresos de comercio exterior exentos que pueden ser generados por una EVE. Por consiguiente, el derecho que la medida relativa a las EVE establece no está subordinado a ninguna condición en cuanto a la *cuantía* de las subvenciones a la exportación que pueden ser reclamadas por las EVE. En otras palabras, la medida carece de mecanismo alguno para detener, o de otro modo, controlar el flujo de subvenciones a las EVE que pueden ser reclamadas con respecto a cualquier producto agropecuario. En ese sentido, la medida relativa a las EVE no tiene límites.

150. Con respecto a los productos agropecuarios *no consignados*, el párrafo 3 del artículo 3 *prohíbe* a los Miembros otorgar *cualquier* subvención a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9. El párrafo 1 del artículo 10 impide la aplicación de subvenciones a la exportación de forma que "*constituya, o amenace constituer, una elusión*" de esa prohibición. Los Miembros ciertamente habrían podido "dar un rodeo", encontrar la forma de "evadir", esta prohibición si pudiesen transferir, mediante exenciones fiscales, los mismos recursos económicos que les está prohibido proporcionar de otras formas de conformidad con el párrafo 3 del artículo 3 y el párrafo 1 del artículo 9. Por consiguiente, en lo que concierne a la *prohibición* de otorgar subvenciones de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 con respecto a los productos agropecuarios *no consignados*, estimamos que la medida relativa a las EVE implica la aplicación de subvenciones a la exportación *no* enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 de forma que, como mínimo, "*amenaza constituer una elusión*" de ese "compromiso en materia de subvenciones a la exportación" en el sentido del párrafo 3 del artículo 3.

151. Con respecto a los productos agropecuarios *consignados*, la índole de los compromisos contraídos de conformidad con la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3 es diferente. Los Miembros no están sujetos a una prohibición general de otorgar subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, sino que existe una *autorización limitada* para que los Miembros otorguen esas subvenciones hasta el nivel de los compromisos de reducción especificados en su Lista. Dado que la índole del "compromiso en materia de subvenciones a la exportación" difiere entre los productos consignados y los no consignados, estimamos que lo que constituye "elusión" de esos compromisos, a tenor del párrafo 1 del artículo 10, también puede diferir.

152. En lo que concierne a los productos *consignados*, cuando se hayan alcanzado los niveles específicos de los compromisos de reducción, la *autorización limitada* de otorgar subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 se transforma, en realidad, en una *prohibición* de otorgamiento de esas subvenciones. No obstante, como ya hemos visto, la medida relativa a las EVE permite el otorgamiento de una cuantía ilimitada de subvenciones a esas empresas, y los productos agropecuarios consignados pueden, por consiguiente, beneficiarse de esas subvenciones cuando se hayan alcanzado los niveles de los compromisos de reducción especificados en la Lista de los Estados Unidos con respecto a esos productos. En nuestra opinión, los Miembros habrían podido "dar un rodeo", encontrar una forma de "evadir", sus compromisos dimanados del párrafo 3 del artículo 3 y del párrafo 1 del artículo 9 si pudiesen transferir, mediante exenciones fiscales, los mismos recursos económicos que, *en ese momento*, tenían prohibido otorgar mediante otros métodos en virtud de la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3 y el párrafo 1 del artículo 9.

153. Por lo tanto, concluimos que las subvenciones a las EVE se aplican de forma que, como mínimo, *amenaza* constituir una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación contraídos por los Estados Unidos, en virtud de la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, en lo que respecta a los productos agropecuarios consignados en la Lista.

154. A la luz de lo anteriormente expuesto, revocamos la conclusión del Grupo Especial, contenida en el párrafo 7.159 de su informe, de que la medida relativa a las EVE supone el otorgamiento de una subvención a la exportación enumerada en el párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. No obstante, consideramos que los Estados Unidos han actuado de forma incompatible con sus obligaciones dimanantes del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar las subvenciones a la exportación para las EVE, con respecto a productos agropecuarios especificados y no especificados en su Lista, en una forma que, como mínimo, amenaza constituir una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación en el sentido del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Además, y en consecuencia, al otorgar subvenciones

a la exportación que son incompatibles con el párrafo 1 del artículo 10, los Estados Unidos han actuado de forma incompatible con su obligación dimanada del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* de "no conceder subvenciones a la exportación *más que de conformidad con el presente Acuerdo* ...".

VII. Párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*

155. Los Estados Unidos formularon ante el Grupo Especial una objeción preliminar en el sentido de que la reclamación de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debería desestimarse porque la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas no incluía una "relación de las pruebas de que se disponga", como lo exigía el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.¹⁶¹ El Grupo Especial rechazó esa objeción preliminar. El Grupo Especial explicó en su informe que "puede muy bien ser que la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas contenga una relación de las pruebas disponibles", debido, en parte, a que "las pruebas en que se basan primordialmente las Comunidades Europeas son los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos".¹⁶² El Grupo Especial constató asimismo que, en cualquier caso, no había en el ESD ni en el *Acuerdo SMC* disposiciones específicas que obligaran a un grupo especial a desestimar una reclamación basada en el artículo 3 del *Acuerdo SMC* por haberse incumplido la prescripción contenida en el párrafo 2 del artículo 4 de ese Acuerdo.¹⁶³ Por último, el Grupo Especial no estuvo de acuerdo con el argumento de los Estados Unidos de que los derechos de los Estados Unidos a las debidas garantías procesales se habían visto menoscabados por el hecho de que, según se afirmaba, las Comunidades Europeas no habían facilitado una relación de las pruebas disponibles.¹⁶⁴

156. La parte de la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas pertinente en este caso decía lo siguiente:

Las Comunidades Europeas desean transmitir a los Estados Unidos de América una solicitud de celebración de consultas de conformidad con el artículo 4 del "Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias" (denominado en adelante el "Entendimiento"), el párrafo 1 del artículo XXIII del GATT de 1994, y el artículo 4 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, *en relación con los artículos 921 a 927 del Código de*

¹⁶¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.1.

¹⁶² *Ibid.*, párrafo 7.6.

¹⁶³ *Ibid.*, párrafo 7.7.

¹⁶⁴ *Ibid.*, párrafo 7.10.

Rentas Internas y las medidas conexas por las que se establece un trato fiscal especial para las "empresas de ventas en el extranjero" ¹⁶⁵ (itálicas añadidas).

157. Los Estados Unidos, al criticar en la apelación el contenido de esa solicitud disienten del Grupo Especial en que el requisito del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* "pueda" quedar satisfecho únicamente mediante la referencia a las disposiciones legislativas pertinentes. Los Estados Unidos mantienen que el párrafo 2 del artículo 4 tiene por objeto beneficiar al Miembro *demandado*, no al Miembro reclamante, y que el hecho de no incluir una "relación de las pruebas de que se disponga" ha de tener una consecuencia. En este caso, los Estados Unidos sostienen que la consecuencia debería ser que se desestimen las reclamaciones de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

158. El párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* dispone lo siguiente:

En las solicitudes de celebración de consultas al amparo del párrafo 1 [del artículo 4] *figurará una relación de las pruebas de que se disponga* respecto de la existencia y la naturaleza de la subvención de que se trate (itálicas añadidas).

159. El párrafo 2 del artículo 1 del ESD estipula que "las normas y procedimientos del [ESD] se aplicarán sin perjuicio de las normas y procedimientos especiales o adicionales que en materia de solución de diferencias contienen los acuerdos abarcados y se identifican en el Apéndice 2 del presente Entendimiento". El párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* está enumerado como una "norma o procedimiento especial o adicional" en el Apéndice 2 del ESD. En nuestro informe sobre el asunto *Guatemala - Cemento*, afirmamos que "se aplicarán *conjuntamente* las normas y procedimientos del ESD y las disposiciones especiales o adicionales de los acuerdos abarcados", con la excepción de que "en caso de *conflicto* entre ellas", la disposición especial o adicional prevalecerá.¹⁶⁶ El párrafo 4 del artículo 4 del ESD exige que en todas las solicitudes de celebración de consultas presentadas en el marco de los acuerdos abarcados, "figur[en] las razones en que se base [la solicitud] con *indicación de las medidas en litigio y de los fundamentos jurídicos de la reclamación*" (itálicas añadidas). Es evidente que el párrafo 4 del artículo 4 del ESD y el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* pueden y deben leerse y aplicarse conjuntamente, de modo que una solicitud de celebración de consultas sobre una reclamación concerniente a una subvención prohibida en el marco del *Acuerdo SMC* debe satisfacer los requisitos de ambas disposiciones.

¹⁶⁵ WT/DS108/1, 28 de noviembre de 1997.

¹⁶⁶ *Guatemala - Cemento*, *supra*, nota 55, párrafo 65.

160. El artículo 4 del *Acuerdo SMC* prevé un procedimiento acelerado de solución de diferencias para las reclamaciones relacionadas con subvenciones prohibidas en virtud del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. La determinación de si se concede o mantiene una subvención prohibida en virtud del artículo 3 del *Acuerdo SMC* plantea cuestiones fácticas complejas, particularmente en el caso de las subvenciones que se consideran supeditadas *de facto* a los resultados de exportación. Además, el párrafo 5 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* permite a un grupo especial solicitar la asistencia del Grupo Permanente de Expertos para determinar si la medida es una subvención prohibida. Dado los cortos plazos que se prevén para las diferencias relativas a reclamaciones sobre subvenciones prohibidas y habida cuenta de que la determinación de si una medida es una subvención prohibida suele requerir un examen detenido de los hechos, es importante destacar el requisito del párrafo 2 del artículo 4 de que figure "una relación de las pruebas de que se disponga respecto de la existencia y la naturaleza de la subvención de que se trate" en la etapa de la diferencia correspondiente a las consultas.

161. Ponemos de relieve que este requisito adicional de aportar "una relación de las pruebas de que se disponga" conforme a lo prescrito en el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* difiere de los requisitos del párrafo 4 del artículo 4 del ESD y no queda satisfecho con el cumplimiento de estos últimos. Por ello, además de exponer las razones de la solicitud de celebración de consultas y de indicar la medida y el fundamento jurídico de la reclamación conforme al párrafo 4 del artículo 4 del ESD, un Miembro reclamante debe también indicar en su solicitud de celebración de consultas las pruebas de que disponga en ese momento "respecto de la existencia y la naturaleza de la subvención de que se trate". A este respecto, lo que debe indicarse son las pruebas de que se disponga de que la medida tiene el carácter de una "subvención" y no meramente las pruebas de la existencia de la medida. Hubiéramos preferido que el Grupo Especial no tratara de manera tan laxa esta importante distinción.

162. A raíz de la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas, los Estados Unidos y las Comunidades Europeas mantuvieron tres series separadas de consultas durante un período de casi cinco meses.¹⁶⁷ Al parecer, durante todo ese período de cinco meses, los Estados Unidos no formularon ninguna objeción con respecto al contenido de la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas al amparo del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo del SMC*. Cuando en esos procedimientos se llegó a la etapa del grupo especial, los Estados Unidos explicaron su parecer de que no había nada ni en el ESD ni en el *Acuerdo SMC* "que nos obligue a subsanar las deficiencias de las alegaciones de las Comunidades

¹⁶⁷ Las consultas se celebraron el 17 de diciembre de 1997, el 10 de febrero de 1998 y el 3 de abril de 1998 (informe del Grupo Especial, párrafo 1.3).

Europeas".¹⁶⁸ Sin embargo, el Grupo Especial constató que "los Estados Unidos optaron conscientemente por no pedir aclaraciones sobre las pruebas en cuestión en el momento en que recibieron la solicitud de celebración de consultas".¹⁶⁹

163. Según parece, los Estados Unidos tampoco objetaron la solicitud de celebración de consultas supuestamente deficiente durante las reuniones del OSD en que figuró en el orden del día del OSD la solicitud de establecimiento de un grupo especial presentada por las Comunidades Europeas, y el Grupo Especial se estableció.¹⁷⁰ De hecho, la primera vez que los Estados Unidos objetaron la solicitud de celebración de consultas fue en una solicitud de constataciones preliminares presentada al Grupo Especial el 4 de diciembre de 1998, más de un año después de la fecha en que se presentó la solicitud de celebración de consultas.¹⁷¹

164. El aspecto más importante de la posición de los Estados Unidos es que la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas es defectuosa hasta el punto de que no puede servir de base a los procedimientos ante un grupo especial. No obstante, a pesar de los defectos que encontraron en la solicitud de celebración de consultas, los Estados Unidos dejaron que se diera curso a esa solicitud y que ésta formara la base de las tres series de consultas mantenidas durante un período de cinco meses con las Comunidades Europeas en relación con la medida relativa a las EVE.

165. Como hemos indicado, transcurrió un año entre la presentación de la solicitud de celebración de consultas por las Comunidades Europeas y la primera vez que los Estados Unidos mencionaron esta objeción, pese al hecho de que los Estados Unidos dispusieron a lo largo de ese período de varias oportunidades para formular su objeción. Consideramos que los Estados Unidos, al entablar consultas en tres ocasiones distintas y ni siquiera formular sus objeciones en las dos reuniones del OSD en cuyo orden del día figuraba la solicitud de establecimiento de un grupo especial, actuaron como si hubieran aceptado el establecimiento del Grupo Especial en esta diferencia, así como las consultas que precedieron a dicho establecimiento. En esas circunstancias, los Estados Unidos no pueden ahora, a nuestro juicio, afirmar que las alegaciones de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC* deberían haberse desestimado y que las constataciones del Grupo

¹⁶⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.10.

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ La primera solicitud de establecimiento de un grupo especial figuraba en el orden del día de la reunión del OSD celebrada el 23 de julio de 1998 (WT/DSB/M/47). El Grupo Especial se estableció en la reunión del OSD celebrada el 22 de septiembre de 1998 (WT/DSB/M/48).

¹⁷¹ Informe del Grupo Especial, página 7, nota 19.

Especial con respecto a estas cuestiones deberían revocarse. En consecuencia, nos abstenemos de examinar la apelación que presentaron los Estados Unidos contra la decisión del Grupo Especial de negarse a desestimar la alegación de las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC* fundándose en el supuesto incumplimiento por las Comunidades Europeas de lo prescrito en el párrafo 2 del artículo 4 de ese Acuerdo. Por ello, no consideramos necesario pronunciarnos sobre la cuestión de si la solicitud de celebración de consultas presentada por las Comunidades Europeas incluye una "relación de las pruebas de que se disponga" que satisfaga los requisitos del párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

166. En virtud del párrafo 10 del artículo 3 del ESD los Miembros de la OMC, si surge una diferencia, deben entablar un procedimiento de solución de diferencias "de buena fe y esforzándose por resolverla". Esta es otra manifestación específica del principio de buena fe que, como hemos señalado, es a la vez un principio general de derecho y un principio general del derecho internacional.¹⁷² Este principio omnipresente exige que tanto el Miembro reclamante como el Miembro demandado cumplan las prescripciones del ESD (y las prescripciones conexas establecidas en otros acuerdos abarcados) de buena fe. Mediante el cumplimiento de buena fe, los Miembros reclamantes proporcionan a los Miembros demandados toda la protección y oportunidad para defenderse que prevé la letra y el espíritu de las normas de procedimiento. En virtud del mismo principio de buena fe, los Miembros demandados deben señalar oportuna y prontamente las deficiencias de procedimiento alegadas a la atención del Miembro reclamante, así como a la del OSD o el Grupo Especial, de manera que, en caso necesario, éstas puedan corregirse para solucionar las diferencias. Las normas de procedimiento del sistema de solución de diferencias de la OMC tienen por objeto promover, no el desarrollo de técnicas de litigio, sino simplemente la solución equitativa, rápida y eficaz de las diferencias comerciales.

VIII. Foro apropiado en materia fiscal

167. Los Estados Unidos adujeron ante el Grupo Especial que, en virtud de la nota 59 al punto e) de la Lista ilustrativa anexa al *Acuerdo SMC*, las alegaciones de las Comunidades Europeas relativas a las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE deberían haberse sometido a un foro apropiado en materia fiscal antes de ser sometidas al procedimiento de solución de diferencias de la OMC. El Grupo Especial llegó a la conclusión siguiente:

¹⁷² *Estados Unidos - Camarones, supra*, nota 99, párrafo 158. En ese informe tratamos la cuestión de la buena fe en el contexto del preámbulo del artículo XX del GATT de 1994.

Incluso suponiendo que la nota de pie de página 59 obligue a los Miembros a tratar de resolver sus diferencias en foros alternativos para materias fiscales, esa nota no dispone que el derecho a recurrir en cualquier momento a los procedimientos de solución de diferencias de la OMC esté limitado por esa pretendida prescripción.¹⁷³

168. Como consecuencia de ello, el Grupo Especial rechazó la petición de los Estados Unidos de que desestimara las reclamaciones de las Comunidades Europeas sobre las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE o aplazara el examen de esas reclamaciones hasta que esas normas fueran examinadas en un foro apropiado en materia fiscal.¹⁷⁴

169. Los Estados Unidos nos instan a que examinemos la constatación del Grupo Especial porque "el Grupo Especial optó por pronunciarse sobre esta cuestión"¹⁷⁵, y porque las Comunidades Europeas han "estructurado esta diferencia como si se tratara de una diferencia que entraña cuestiones de fijación de precios de transferencia".¹⁷⁶ Los Estados Unidos sostienen que la nota 59 *exige* a los Miembros que plantean cuestiones de fijación de precios de transferencia que recurran a los mecanismos de un foro apropiado en materia fiscal antes de entablar los procedimientos de solución de diferencias de la OMC, a menos que existan "circunstancias inusuales, anormales o extraordinarias".¹⁷⁷

170. La parte pertinente de la nota 59 del *Acuerdo SMC* dispone lo siguiente:

... Todo Miembro podrá señalar a la atención de otro Miembro las prácticas administrativas o de otra clase que puedan infringir este principio [de plena competencia] y que den por resultado una importante economía de impuestos directos en transacciones de exportación. *En tales circunstancias, los Miembros normalmente tratarán de resolver sus diferencias por las vías previstas en los tratados bilaterales existentes en materia fiscal o recurriendo a otros mecanismos internacionales específicos, sin perjuicio de los derechos y obligaciones que para los Miembros se derivan del GATT 1994, con inclusión del derecho de consulta establecido en la frase precedente ...* (itálicas añadidas).

171. Observamos en primer lugar que la cuestión del foro apropiado en materia fiscal se vincula *únicamente* a la reclamación de las Comunidades Europeas *relativa a las normas de fijación*

¹⁷³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.18.

¹⁷⁴ *Ibid.*, párrafo 7.22.

¹⁷⁵ Comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos, párrafo 389.

¹⁷⁶ *Ibid.*, párrafo 391.

¹⁷⁷ *Ibid.*, párrafo 400.

*administrativa de precios aplicables a las EVE.*¹⁷⁸ Los Estados Unidos no alegan que las Comunidades Europeas tendrían que haber sometido a otro foro *sus demás reclamaciones* relativas a la medida aplicable a las EVE. El Grupo Especial constató que a la luz de las constataciones y conclusiones que formuló en virtud del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, "no sería necesario ni apropiado" que se pronunciara sobre las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE.¹⁷⁹ Por nuestra parte, no hemos considerado necesario pronunciarnos sobre la apelación condicional de las Comunidades Europeas con respecto a las normas de fijación administrativa de precios.¹⁸⁰ Dado que ni el Grupo Especial ni nosotros hemos examinado, o nos hemos pronunciado sobre las reclamaciones de las Comunidades Europeas relativas a las normas de fijación administrativa de precios, consideramos que la cuestión de si las Comunidades Europeas tendrían que haber recurrido en primer lugar a los mecanismos de un foro distinto de la OMC es superflua. Por tal motivo, no estimamos necesario pronunciarnos sobre esa parte de la apelación de los Estados Unidos y nos reservamos nuestra opinión al respecto.

IX. Normas sobre fijación administrativa de precios aplicables a las EVE

172. Las Comunidades Europeas sostuvieron ante el Grupo Especial que las normas sobre fijación administrativa de precios aplicables a las EVE, que pueden ser utilizadas por una EVE para determinar tanto sus ingresos de comercio exterior como la parte exenta de esos ingresos, son incompatibles con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. El Grupo Especial concluyó lo siguiente:

... habiendo constatado que las exenciones previstas en el programa relativo a las EVE constituyen una subvención a la exportación incompatible con el *Acuerdo SMC*, no sería necesario ni apropiado que adoptáramos otra resolución independiente sobre la compatibilidad de las normas de fijación administrativa de precios.¹⁸¹

173. Contra esta conclusión, las Comunidades Europeas presentan una apelación subordinada a la condición de que hubiésemos revocado o modificado algún aspecto de las conclusiones o recomendaciones del Grupo Especial de modo que resultara necesario que "completáramos la labor del Grupo Especial".¹⁸² Como hemos confirmado todas las conclusiones del Grupo Especial

¹⁷⁸ *Ibid.*, párrafo 389.

¹⁷⁹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.127.

¹⁸⁰ Véase la sección IX de este informe, *infra*.

¹⁸¹ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.127.

¹⁸² Comunicación presentada por las Comunidades Europeas en calidad de otro apelante, párrafo 62.

relacionadas con el *Acuerdo SMC*, no se da la condición sobre cuya base se formula la apelación de las Comunidades Europeas. En estas circunstancias, no necesitamos examinar la apelación condicional de las Comunidades Europeas con respecto a las normas sobre fijación administrativa de precios aplicables a las EVE.

X. Párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

174. Las Comunidades Europeas alegaron ante el Grupo Especial que la medida relativa a las EVE también es incompatible con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Las Comunidades Europeas adujeron que la definición de "bienes de exportación", que figura en el artículo 927(a) del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos, impone una condición, en contra de lo dispuesto en el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, que supedita las subvenciones para las EVE "al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". El artículo 927(a)(1)(C) dispone que "los bienes de exportación" son bienes "cuyo precio de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos importados a los Estados Unidos". El Grupo Especial se abstuvo de examinar esta alegación sobre la base de que, a la luz de las demás constataciones que había hecho con respecto a la medida relativa a las EVE, no era ni necesario ni apropiado hacerlo.¹⁸³

175. Las Comunidades Europeas presentan una apelación condicional contra esta constatación del Grupo Especial. Las condiciones bajo las cuales se presenta esta apelación son, en primer lugar, que hubiésemos revocado o modificado algún aspecto de las conclusiones o recomendaciones del Grupo Especial de modo que resultara necesario que "completáramos la labor del Grupo Especial" o, en segundo lugar, que consideráramos que los Estados Unidos podían aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD en este caso sin eliminar el requisito basado en el valor que figura en el artículo 927(a)(1)(C) del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.¹⁸⁴ Dado que hemos confirmado todas las conclusiones del Grupo Especial en relación con el *Acuerdo SMC*, estimamos que no se da la primera condición sobre cuya base se formula la apelación de las Comunidades Europeas. Con respecto a la segunda condición, no consideramos apropiado que especulemos sobre la forma que podrían elegir los Estados Unidos para aplicar las resoluciones y recomendaciones del OSD.

176. Por estas razones, nos abstenemos de pronunciarnos sobre la apelación condicional de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

¹⁸³ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.132.

¹⁸⁴ Comunicación presentada por las Comunidades Europeas en calidad de otro apelante, párrafo 62.

XI. Constataciones y conclusiones

177. Por los motivos expuestos en el presente informe, el Órgano de Apelación:

- a) confirma la conclusión del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.130 de su informe, de que la medida relativa a las EVE constituye una subvención a la exportación prohibida en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- b) revoca la constatación del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.159 de su informe, de que la medida relativa a las EVE supone "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, revoca las constataciones del Grupo Especial, que figuran en los párrafos 7.165 y 7.176 de su informe, de que los Estados Unidos han actuado de forma incompatible con sus obligaciones dimanantes del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- c) se abstiene de examinar la interpretación del Grupo Especial del término "otorgar", que figura en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, dado que, a la luz de las conclusiones que figuran en el párrafo b) *supra*, esa interpretación no tiene efecto jurídico;
- d) considera que 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;
- e) confirma el rechazo del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.11 de su informe, de la petición que hicieron los Estados Unidos de que se desestimase las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas al amparo del artículo 3 del *Acuerdo SMC* aduciendo que las Comunidades Europeas no incluyeron en su solicitud de celebración de consultas "una relación de las pruebas de que se disponga respecto de la existencia y la naturaleza de la subvención de que se trate", tal como lo requiere el párrafo 2 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*;

- f) se abstiene de examinar el rechazo por el Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.22 de su informe, de la petición de los Estados Unidos de que el Grupo Especial desestimase las alegaciones de las Comunidades Europeas sobre las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE o de que aplazara el examen de esas alegaciones hasta que las Comunidades Europeas hubiesen recurrido a las vías de un foro fiscal apropiado;
- g) se abstiene de examinar la conclusión del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.127 de su informe, de que no era necesario ni apropiado formular constataciones con respecto a las alegaciones de las Comunidades Europeas al amparo del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en relación con las normas de fijación administrativa de precios aplicables a las EVE; y
- h) se abstiene de examinar la conclusión del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.132 de su informe, de que no era necesario ni apropiado formular constataciones con respecto a las alegaciones de las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

178. El Órgano de Apelación *recomienda* que el OSD pida a los Estados Unidos que pongan la medida relativa a las EVE, que en el presente informe y en el informe del Grupo Especial modificado por el presente informe, ha sido declarada incompatible con las obligaciones dimanantes del párrafo 1 a) y del párrafo 2 del artículo 3 del *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 corresponden en virtud de esos Acuerdos.

179. Deseamos hacer hincapié en que nuestra resolución se refiere únicamente a la medida relativa a las EVE. Como siempre, nuestra responsabilidad en virtud del ESD es tratar las cuestiones jurídicas planteadas en una apelación presentada en una diferencia sobre determinada medida. En consecuencia, esta resolución no juzga en modo alguno la compatibilidad o la incompatibilidad con las obligaciones dimanantes de la OMC de cualquier otra medida fiscal aplicada por un Miembro. Además, esta no es una resolución que indique que un Miembro deba preferir un tipo de sistema fiscal a otro para actuar en forma compatible con las obligaciones que le corresponden en el marco de la OMC. En particular, esta no es una resolución sobre los méritos relativos de los sistemas de tributación "mundiales" y "territoriales". 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.

180. Al adherirse al *Acuerdo sobre la OMC*, cada Miembro de la OMC se ha impuesto la obligación de cumplir ese Acuerdo en *todos* sus términos. Esta es una resolución en el sentido de que la medida relativa a las EVE no cumple *todos* esos términos. La medida relativa a las EVE crea una "subvención" porque crea un "beneficio" mediante una "contribución financiera", dado que se condonan ingresos públicos que "en otro caso se percibirían". Esta "subvención" es una "subvención a la exportación prohibida" en virtud del *Acuerdo SMC* porque está supeditada a los resultados de exportación. También constituye una subvención a la exportación incompatible con el *Acuerdo sobre la Agricultura*. Por lo tanto, la medida relativa a las EVE no es compatible con las obligaciones de los Estados Unidos dimanantes de la OMC. Más allá de esto no nos pronunciamos.

Firmado en el original, en Ginebra, el décimo día de febrero de 2000 por:

Julio Lacarte Muró
Presidente de la Sección

James Bacchus
Miembro

Florentino Feliciano
Miembro