

ANEXO A

Primera comunicación de las Partes

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

ANEXO A-1
PRIMERA COMUNICACIÓN ESCRITA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
(17 de enero de 2001)

ÍNDICE

	<u>Página</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. ANTECEDENTES FÁCTICOS.....	4
3. ANÁLISIS JURÍDICO	9
3.1 Introducción	9
3.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones.....	11
3.2.1. <i>Las constataciones del Grupo Especial y del Órgano de Apelación sobre el programa EVE.....</i>	<i>11</i>
3.2.2. <i>Los cambios introducidos por la Ley de sustitución del régimen de las EVE.....</i>	<i>12</i>
3.2.3. <i>No es pertinente y resulta equívoco referirse al programa de sustitución de las EVE como una "exclusión del impuesto" en lugar de una exención</i>	<i>13</i>
3.2.4. <i>El Programa de sustitución de las EVE da lugar a la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.....</i>	<i>15</i>
3.2.5. <i>Pueden distinguirse dos subvenciones</i>	<i>17</i>
3.2.6. <i>El Programa de sustitución de las EVE también prevé subvenciones en el sentido del Acuerdo sobre la Agricultura.....</i>	<i>18</i>
3.2.7. <i>Conclusión.....</i>	<i>18</i>
3.3 La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación	18
3.3.1. <i>Introducción - el Programa de sustitución de las EVE como subvención a la exportación.....</i>	<i>18</i>
3.3.2. <i>El régimen fiscal aplicable a las ventas internas de mercancías nacionales, y no el aplicable a las ventas en el exterior de mercancías extranjeras, constituye la base correcta de comparación.....</i>	<i>19</i>
3.3.2.1. <i>Introducción - argumento de los Estados Unidos.....</i>	<i>19</i>
3.3.2.2. <i>El punto de referencia correcto para las mercancías producidas en los Estados Unidos</i>	<i>20</i>
3.3.2.3. <i>Aplicación al Programa de sustitución de las EVE</i>	<i>24</i>
3.3.3. <i>La presunta forma alternativa de obtener la subvención también está supeditada a la exportación, es decir, la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida</i>	<i>25</i>
3.3.4. <i>El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 estipula expresamente que las subvenciones se considerarán prohibidas cuando están supeditadas a los resultados de exportación como condición única o entre otras varias condiciones</i>	<i>28</i>
3.3.5. <i>El que un productor extranjero opte por estar sometido a los impuestos estadounidenses tiene consecuencias tales que no puede esperarse que esa opción se concrete en la práctica</i>	<i>30</i>
3.3.6. <i>Conclusión.....</i>	<i>33</i>
3.4. Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa	33
3.4.1. <i>Introducción</i>	<i>33</i>

3.4.2.	<i>Las subvenciones de sustitución de las EVE están englobadas en el párrafo e)</i>	34
3.5.	El programa de sustitución de las EVE otorga subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en contravención del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC	34
3.5.1.	<i>Introducción - las disposiciones de los Estados Unidos</i>	34
3.5.2.	<i>Apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC</i>	36
3.5.3.	<i>La subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados</i>	37
3.5.4.	<i>La subvención ampliada de sustitución de las EVE</i>	38
3.5.5.	<i>Conclusión</i>	39
3.6	El programa de sustitución de las EVE otorga y mantiene subvenciones en contravención del párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo SMC	39
3.7	El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a productos estadounidenses similares, en contravención del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	39
3.7.1.	<i>La limitación del contenido extranjero es una "prescripción"</i>	40
3.7.2.	<i>Las piezas y materiales nacionales son "similares" a los productos importados</i>	41
3.7.3.	<i>La limitación del contenido extranjero "afecta" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate</i>	42
3.7.4.	<i>Se otorga a los productos importados un "trato menos favorable"</i>	44
3.7.5.	<i>Los precedentes y el Acuerdo sobre las MIC confirman que la limitación del contenido extranjero es incompatible con el párrafo 4 del artículo III</i>	45
3.7.6.	<i>Conclusión</i>	46
3.8	Las subvenciones de sustitución de las EVE son también incompatibles con el Acuerdo sobre la Agricultura	46
3.8.1.	<i>Introducción</i>	46
3.8.2.	<i>El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura</i>	48
3.8.3.	<i>Alternativamente, las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura leídos en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo</i>	49
3.9	Las disposiciones transitorias de la Ley de Sustitución de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000	49
3.10	Los Estados Unidos no han aplicado las recomendaciones y resoluciones del OSD en el plazo establecido por el OSD	50
4.	OBJECIÓN PRELIMINAR: DERECHOS DE TERCEROS CON ARREGLO A LOS PROCEDIMIENTOS DE TRABAJO DEL GRUPO ESPECIAL	51
5.	CONCLUSIÓN	53
	ANEXO 55	
	Lista de pruebas documentales	58

I. INTRODUCCIÓN

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

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

II. ANTECEDENTES FÁCTICOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- i) esté administrada fuera de los Estados Unidos, y
- ii) realice actividades económicas fuera de los Estados Unidos con respecto a sus "ingresos extranjeros que reúnan las condiciones establecidas".⁴

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

- i) fabricados por una "empresa fabricante que cumpla determinados requisitos",
- ii) vendidos, arrendados o alquilados para su uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y
- iii) no sean imputables en más del 50 por ciento de su justo valor de mercado contenido extranjero.⁵

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

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

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

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

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

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

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

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

16. La intención de que el programa EVE siga teniendo efecto es evidente en particular en la declaración⁶ que figura en la explicación del Comité Conjunto sobre Tributación de que durante el "período intermedio", en espera de que se dicten orientaciones administrativas sobre la aplicación del nuevo programa, los contribuyentes pueden aplicar los principios de las disposiciones legales y orientaciones administrativas vigentes en el marco del programa EVE.

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

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

⁶ Prueba documental CE-5A, página 20.

"Foreign Sales Corporation Tax Benefit for Exportings and the World Trade Organization, en los siguientes términos⁷:

La HR 4986 comienza por eximir los "ingresos extraterritoriales" de los impuestos estadounidenses, y continúa definiendo los "ingresos extraterritoriales" y una cadena de otros conceptos en forma que limita la exención de los mismos a las exportaciones estadounidenses de una empresa y a una cuantía equivalente de ingresos procedentes de operaciones en el exterior. El eslabón inicial en la cadena de definiciones es "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y que son en general productos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos. En general, se trata de toda la gama de exportaciones estadounidenses, pero el proyecto excluye expresamente los mismos artículos que el programa EVE: determinados bienes intangibles, petróleo y gas, madera sin elaborar, exportaciones prohibidas, bienes cuyo suministro es escaso. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en el programa EVE, los productos militares aparentemente reunirían las condiciones para recibir el mismo beneficio que otras exportaciones. Y a diferencia del concepto paralelo de bienes de exportación del programa EVE, los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden ser fabricados en parte fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, no puede añadirse fuera de los Estados Unidos más del 50 por ciento del valor de dichos bienes.

El siguiente eslabón de la cadena está constituido por "entradas brutas del comercio exterior", que el proyecto define como los ingresos procedentes de la venta o arrendamiento de bienes objeto de comercio que reúnen las condiciones establecidas, y que es un concepto paralelo al concepto de entradas brutas del programa EVE. Como en el caso de las EVE, una empresa solamente sería tratada como una empresa que obtiene entradas brutas de comercio exterior si realiza procesos económicos en el exterior. Sin embargo, no se aplicarían los requisitos de administración en el exterior de las EVE (véase página 4, *supra*).

A continuación, el proyecto define los "ingresos de comercio exterior" como ingresos imponibles e imputables, a las entradas brutas de comercio exterior. El proyecto califica determinada parte de estos ingresos de comercio exterior como "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y otorga a dichos ingresos una exención fiscal. El proyecto fija la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas (y por lo tanto la exclusión) en una cantidad equivalente, bien al 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior, al 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, o bien al 30 por ciento de los ingresos atribuibles a procesos económicos en el exterior llevados a cabo de conformidad con las prescripciones aplicables a las entradas brutas de comercio exterior. (La norma que exime el 30 por ciento de los ingresos es similar en sus efectos a la norma del programa EVE que se aplica a las empresas que utilizan precios fijados en condiciones de plena competencia). Como en el caso del programa EVE y de la propuesta presentado en mayo, el resultado aritmético de las normas es que una empresa puede eximir de los impuestos estadounidenses una parte situada entre el 15 por ciento y el 30 por ciento de los ingresos que reúnan las condiciones establecidas.

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

19. Las principales características del Programa de sustitución de las EVE frente al programa EVE que las CE desearían destacar aquí son las siguientes⁸:

- el Programa de sustitución de las EVE preserva las ventajas fiscales disponibles en el marco del programa relativo a las EVE y previstas en la propuesta estadounidense inicial de mayo de 2000, es decir, una exención que ampara entre el 15 por ciento y el 30 por ciento de los ingresos de exportación. Las fórmulas para calcular la exclusión de los ingresos son aritméticamente equivalentes a las disponibles en el marco del programa relativo a las EVE (como explicarán *infra* las CE);
- la aplicación del Programa de sustitución de las EVE, sin embargo, resulta más simple y más sencilla que la del programa EVE. Ya no es necesario que una empresa extranjera distinta obtenga el ingreso exento, y la maximización de las ventajas fiscales utilizando el método más favorable para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas ahora puede ser realizada por las autoridades fiscales de los Estados Unidos;
- el Programa de sustitución de las EVE está disponible en determinadas circunstancias para los ingresos obtenidos de la venta de bienes por empresas extranjeras que opten por ser consideradas empresas estadounidenses;
- la limitación del contenido extranjero al 50 por ciento que existe en el programa EVE ha sido adaptada a las características de la nueva legislación a fin de incluir los costos directos de la mano de obra extranjera.

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

21. La Oficina de Presupuesto del Congreso estimó que la Ley de sustitución de las EVE aumentaría los gastos fiscales con respecto al programa EVE existente en las siguientes cantidades¹⁰:

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

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

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

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

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

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

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

Texto correspondiente a la columna "efectividad": tp = transacción posterior

Nota: Los detalles pueden no estar sumados a los totales debido al redondeo de las cifras.

Fuente: Comité Conjunto sobre Tributación.

22. A pesar de su decepción ante el hecho de que los Estados Unidos se hayan rehusado a cumplir las recomendaciones del OSD, las CE han hecho lo posible para limitar la escala de esta diferencia con la esperanza de que un clima político calmo facilitaría la tarea de los Estados Unidos de proceder finalmente al cumplimiento. Por esta razón, han celebrado un acuerdo de procedimiento con los Estados Unidos, que han notificado a la OMC¹¹ y que subraya la importancia que las CE asignan al carácter multilateral del sistema de solución de diferencias de la OMC.

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

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

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

3. ANÁLISIS JURÍDICO

3.1 Introducción

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

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

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

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

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

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

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

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

- que el Programa de sustitución de las EVE tiene como resultado la condonación de ingresos fiscales que en otro caso se percibirían, con lo que se confiere a los destinatarios un beneficio. Por consiguiente, la Ley de sustitución del régimen de las EVE prevé subvenciones en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* y del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- que el Programa de sustitución de las EVE prevé subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y específicamente relacionadas con las exportaciones, en contra de lo dispuesto en el punto e) del Anexo 1 del *Acuerdo SMC*;
- que el Programa de sustitución de las EVE prevé subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, contrariamente a lo dispuesto en el párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- que, en consecuencia, el Programa de sustitución de las EVE concede y mantiene subvenciones en contra de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- que el Programa de sustitución de las EVE prevé para los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a los productos estadounidenses similares, en contra de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*;
- que las subvenciones previstas en el Programa de sustitución de las EVE son contrarias a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 10 y en el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, en la alternativa, a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 3 y en el artículo 8 considerado conjuntamente con el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- que la Ley de sustitución del régimen de las EVE contiene disposiciones transitorias que permiten que las empresas sigan beneficiándose, más allá del 30 de septiembre de 2000, del programa EVE, incompatible con la OMC;

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

3.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones

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

30. El Grupo Especial recordará que se sostuvo que el programa EVE supone una contribución financiera del gobierno que otorga un beneficio y, en consecuencia, da lugar a una subvención porque entraña la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. Como declaró el Órgano de Apelación al confirmar la constatación del Grupo Especial¹⁴:

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

31. El único punto sobre el que el razonamiento del Órgano de Apelación con respecto al artículo 1 del *Acuerdo SMC* se diferencia del razonamiento seguido por el Grupo Especial se relaciona con la cuestión relativa a si¹⁵:

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

32. La dificultad que planteaba este criterio al Órgano de Apelación era que no figuraba en el texto de los acuerdos, e implicaría que la conversión de una excepción del régimen fiscal en una exclusión del régimen fiscal supondría que no existía subvención. Según los términos del Órgano de Apelación¹⁶:

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

¹⁴ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

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

¹⁶ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 91.

33. El Grupo Especial y el Órgano de Apelación también subrayaron que el *Acuerdo sobre la OMC* no limitaba el derecho (es más, "la autoridad soberana") de los Miembros de la OMC de gravar, o de no gravar, determinadas categorías de ingresos¹⁷, en la medida en que respetaran sus obligaciones en el marco de la OMC. Parece que los Estados Unidos intentarán aducir que la Ley de sustitución de las EVE no da lugar a una subvención porque los Estados Unidos se han limitado a ejercer este derecho y han optado por no gravar una categoría de ingresos que califican de "extraterritoriales" (o "ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas").

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

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

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

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

A) el 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación;

B) el 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior obtenidas por el contribuyente en esa operación, o

C) el 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación.

36. Por tanto, el nuevo artículo 941(a)(1)(A) prevé una exclusión equivalente al 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el extranjero, que corresponde a la exclusión del 30 por ciento disponible en el marco del programa EVE aplicable cuando no se aplican las normas de fijación administrativa de precios (artículo 923(a)(2)). El nuevo artículo 941(a)(1)(B) prevé una exclusión equivalente al 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior, que es igual a la disponible con arreglo al programa EVE¹⁸ (multiplicando 15/23 por 1,83 por ciento se obtiene 1,2 por ciento). El nuevo artículo 941(a)(1)(C) prevé una exclusión equivalente al 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, que es igual a la prevista en el programa EVE¹⁹ (multiplicando 15/23 por 23 por ciento se obtiene 15 por ciento).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁰ Párrafo 31.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

52. En cuarto lugar, el Programa de sustitución de las EVE es *optativo*. Las empresas pueden optar por valerse de dicho programa o emplear las normas fiscales usuales de los Estados Unidos hasta el 1º de enero de 2002²² o, en algunas circunstancias durante un período de transición indefinido, el programa EVE.²³

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

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

54. Tanto el Grupo Especial²⁴ como el Órgano de Apelación²⁵ aclararon que esto exige la comparación de los ingresos efectivamente percibidos tras la aplicación de la medida en cuestión y aquellos percibidos en una situación "de referencia" que en otro caso prevalecería con arreglo a la legislación del Miembro en cuestión.

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

- Los ingresos deben proceder de la venta de "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y por lo tanto deben:
 - ser destinados a uso final fuera de los Estados Unidos²⁶; y
 - tener un contenido extranjero que no supere el 50 por ciento del justo valor de mercado²⁷;
- Los ingresos deben ser "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" (en particular, los bienes no han de venderse para consumo final en los Estados Unidos)²⁸;

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

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

²⁴ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.42 y 7.43.

²⁵ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

²⁶ Artículo 943(a)(1)(B) del IRC.

²⁷ Artículo 943(a)(1)(C) del IRC.

²⁸ Artículo 941(a) del IRC.

- La elección debe haber sido efectuada -o no haberlo sido- en la forma exigida²⁹;
- No debe ser aplicable ninguna de las diversas exclusiones del beneficio del Programa de sustitución de las EVE, tales como:
 - de las cooperativas agrícolas y hortícolas³⁰;
 - de los miembros de grupos de empresa, incluidas las DISC³¹;
 - de las EVE³²;
 - de las categorías de empresas extranjeras designadas por el Secretario³³;
 - exclusión de ingresos por el Secretario como consecuencia de la participación de los contribuyentes en un "boicot internacional" y prácticas corruptas.³⁴

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

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

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

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

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

³⁰ Artículo 943(g) del IRC.

³¹ Artículo 943(h) del IRC.

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

³³ Artículo 943(e)(4)(C) del IRC.

³⁴ Artículo 941(a)(5) del IRC.

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

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

3.2.5 Pueden distinguirse dos subvenciones

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

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

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

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

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

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

³⁶ *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, informe del Grupo Especial, WT/DS46/R, 14 de abril de 1999, y *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, AB-1999-1, WT/DS46/AB/R, 2 de agosto de 1999.

de mercancías producidas en el exterior a menos que dé lugar a ahorros de fiscales conforme a la legislación estadounidense.

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

67. En los procedimientos anteriores, el Grupo Especial constató que una medida comprendida en la definición de subvención a tenor del *Acuerdo SMC* también será una subvención a los efectos del *Acuerdo sobre la Agricultura* cuando se aplique a productos agrícolas, salvo que haya disposiciones del *Acuerdo sobre la Agricultura* que sugieran una conclusión distinta.³⁷ El Órgano de Apelación declaró que no había ninguna razón para discrepar de esta constatación. Ninguna disposición de la Ley de sustitución del régimen de las EVE sugiere que haya que llegar a una conclusión distinta con respecto al Programa de sustitución de las EVE.

3.2.7 Conclusión

68. Las CE, por consiguiente, concluyen que el Programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de sustitución del régimen de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

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

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

69. Los Estados Unidos han hecho saber que su defensa del Programa de sustitución de las EVE se concentrará en su afirmación de que han eliminado la supeditación a las exportaciones al poner también dicho programa a disposición de las operaciones con bienes producidos fuera de los Estados Unidos (siempre que el contenido extranjero no supere el 50 por ciento).

70. Esta es, en verdad, una alegación bastante extraordinaria. ¡Desafía el sentido común al sugerir que una medida dejará de ser una subvención a la exportación si se le añade una característica adicional de fomento de las exportaciones!

71. Los Estados Unidos han sustituido el requisito de la exportación por un requisito de que las mercancías no sean vendidas "para uso final en los Estados Unidos".³⁸ Con respecto a las mercancías estadounidenses, esto, desde luego, es simplemente otra forma de decir que deben ser exportadas (y de hecho el Grupo Especial ya ha examinado un texto similar, dado que se utiliza en el programa EVE³⁹). Lo que salva al Programa de sustitución de las EVE, según los Estados Unidos, es que tiene un alcance más amplio y también que regula el caso (probablemente muy raro) de los productores extranjeros sujetos al régimen fiscal estadounidense como empresas nacionales, pero que producen en el exterior y cuyas mercancías se venden en el exterior. Si la prohibición de las subvenciones a la exportación en el *Acuerdo SMC* deja de aplicarse por esa razón, se trata por cierto de una disposición concebida en forma muy deficiente.

72. Las CE expondrán en las secciones 3.3.2 a 3.3.5 *infra* varias razones jurídicas detalladas de por qué los Estados Unidos están equivocados. Lo primero y fundamental es que el punto de comparación para considerar que una subvención está supeditada a los resultados de exportación es el

³⁷ Informe del Grupo Especial, párrafos 7.149 a 7.151.

³⁸ Artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

³⁹ Artículo 927(a)(1)(B) del IRC.

régimen aplicable a las ventas internas, no el aplicable a las ventas de las mercancías producidas en el exterior. En segundo lugar, el presunto medio alternativo de obtener la subvención también está supeditado a la exportación, por cuanto la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida. En tercer lugar, el párrafo 1 a) del artículo 3 indica expresamente que una subvención está prohibida ya sean los resultados de exportación *la condición única o una entre varias condiciones*. En cuarto lugar, el que un productor extranjero opte por estar sometido a los impuestos estadounidenses tiene consecuencias tales que no puede esperarse que tal opción se concrete en la práctica.

73. Las CE aducirán además en la sección 3.4 *infra* que el Programa de sustitución de las EVE también es una subvención a la exportación prohibida porque está relacionado específicamente con las exportaciones.

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

3.3.2.1 Introducción - argumento de los Estados Unidos

74. El párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* prohíbe:

las subvenciones supeditadas *de jure o de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I (se omiten las notas de pie de página).

75. Como se señaló *supra*, parece que los Estados Unidos están aduciendo que, dado que es posible obtener una subvención de sustitución de las EVE sin exportar, esta subvención no está supeditada a los resultados de exportación.

76. Habida cuenta de que la subvención constituye de hecho la exención (o exclusión) de determinados ingresos del pago de impuestos, los Estados Unidos podrían de hecho aducir que, dado que es posible obtener ingresos exentos de impuestos sin exportar, la exención (o exclusión) de los ingresos del pago de impuestos no constituye una subvención a la exportación.

77. Hay varias categorías de ingresos que no están sujetas a impuestos en los Estados Unidos. La Ley de sustitución del régimen de las EVE funciona mediante la incorporación en el IRC de un nuevo artículo 114, que considera que determinados ingresos están excluidos de los "ingresos brutos" a efectos fiscales en los Estados Unidos. Hay muchas otras disposiciones que hacen exactamente lo mismo. Como la exclusión de los ingresos brutos, que es el punto de partida del Programa de sustitución de las EVE, están contenidas en el subtítulo A, capítulo 1, subcapítulo B, parte III del IRC e incluyen determinados ingresos por concepto de arrendamiento, determinados intereses sobre bonos del Estado e indemnizaciones por enfermedad.⁴⁰

78. Resulta inmediatamente evidente que el simple hecho de que los ingresos exentos de impuestos -o incluso ingresos a los que se denomina "extraterritoriales"- puedan ser obtenidos sin exportar no puede bastar para impedir la presencia de una subvención a la exportación si la obtención de tales ingresos está supeditada a los resultados de exportación. En caso contrario, hubiera sido suficiente incluir en la exención cualquier otra categoría de ingresos ya exentos, o que se considerase deseable eximir de impuestos.

⁴⁰ Una lista de algunas de esas disposiciones figura en la Prueba documental CE-9.

79. A fin de evaluar si una exención está supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación, debe efectuarse una comparación con algún punto de referencia pertinente.

80. Los Estados Unidos, al parecer, alegan que puede considerarse que el punto de referencia pertinente para el régimen fiscal aplicable a las ventas de mercancías producidas en los Estados Unidos y vendidas fuera del país es el régimen fiscal aplicable a las mercancías producidas en el exterior y vendidas fuera de los Estados Unidos, y luego aducen que la exención fiscal para los ingresos procedentes de tales ventas de mercancías producidas en los Estados Unidos no está supeditada a la exportación porque se aplica el mismo régimen a las mercancías producidas en el exterior.

81. El argumento está equivocado porque utiliza un punto de referencia erróneo. Por los motivos que se examinarán en la sección siguiente, el punto de referencia correcto en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos es el régimen aplicado a las ventas nacionales.

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

82. Las CE sostienen que el punto de referencia correcto debe determinarse examinando los términos del párrafo 1 a) del artículo 3 en su contexto.

Supeditadas

83. El término "supeditadas" es el que ha sido objeto de mayor atención hasta ahora en los casos de subvenciones a la exportación. El Órgano de Apelación ha explicado, por primera vez en el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, que "supeditadas" es la palabra clave del párrafo 1 a) del artículo 3. El Órgano declaró lo siguiente:⁴¹

... el sentido corriente de "supeditadas" es "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo". Esta manera corriente de comprender la palabra "supeditadas" queda respaldada por el texto del párrafo 1 a) del artículo 3, que establece una vinculación explícita entre supeditación y condicionalidad, al declarar que la supeditación a la exportación puede ser la "condición única o entre otras varias condiciones".

84. El Órgano de Apelación también ha indicado claramente que "el criterio jurídico expresado por la palabra 'supeditadas' es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*"⁴² y que es únicamente en las pruebas donde existe una diferencia.⁴³ En *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil (Canadá - Automóviles)*⁴⁴, continuó desarrollando este punto:

... una subvención está supeditada "*de jure*" a los resultados de exportación cuando puede demostrarse la existencia de esa condición a partir de los propios términos de la ley, reglamento u otro instrumento legal que establezca la medida. El supuesto más sencillo, y por ello tal vez el menos frecuente, es aquel en que la supeditación a

⁴¹ *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, informe del Órgano de Apelación, AB-1999-2, WT/DS70/AB/R/, 2 de agosto de 1999, párrafo 166.

⁴² *Ibid.*, párrafo 167.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ Informe del Órgano de Apelación, AB-2000-2, WT/DS139/AB/R/, WT/DS142/AB/R, 31 de mayo de 2000, párrafo 100.

las exportaciones figura expresamente en los propios términos de la ley, reglamento u otro instrumento legal. Creemos, no obstante, que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, para que una subvención esté supeditada *de jure* a las exportaciones, no siempre es necesario que el instrumento legal en que se basa establezca *expressis verbis* que sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida.

Exportación

85. El término "exportación" no está definido en el *Acuerdo SMC*, a pesar de su fundamental importancia. La definición que figura en el diccionario del sustantivo "exportación" es la siguiente:

*An article that is exported*⁴⁵ (un artículo que se exporta)

y el verbo "export" (exportar) significa:

*Send (esp. goods) to another country*⁴⁶ (enviar (especialmente mercancías) a otro país)

86. Como es habitual, esta definición que da el diccionario no es de mucha ayuda. Sin embargo puede obtenerse cierta orientación del contexto en el que se utiliza la palabra, que es el resto del *Acuerdo SMC* y, por cierto, el resto del *Acuerdo sobre la OMC*.

87. La importancia del contexto también es evidente cuando se considera que, si el término "exportación" se tomara literalmente para referirse a cualquier exportación en abstracto independientemente de su contexto, cualquier reducción autónoma de los derechos de importación aplicados a un producto por un país constituiría una subvención a la exportación prohibida, dado que habría una condonación de ingresos fiscales y se otorgaría un beneficio, y la cantidad dependería, literalmente, de los resultados de exportación (de los exportadores del tercer país). Cabe presumir que esta no era la intención de los Miembros de la OMC cuando concluyeron el *Acuerdo SMC*. Es necesario, por consiguiente, examinar el sentido del término en su contexto.

88. El contexto inmediato es, por supuesto, la Lista ilustrativa, que como indica su título se ha formulado para ilustrar -es decir arrojar luz sobre- el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3. En muchos lugares de la Lista ilustrativa se deja claro que el término "exportación" se refiere a productos *destinados al mercado* de otro país, o destinados al *consumo en* ese otro país. Por tanto, los puntos d), f), g) y h), todos ellos, exigen una comparación de las condiciones aplicables a las exportaciones con las aplicables en el caso de mercancías destinadas al consumo interno. El punto l) incluye en la Lista ilustrativa subvenciones a la exportación identificadas en el artículo XVI del *GATT de 1994*, cuyo párrafo 4 se refiere a subvenciones a la exportación que tienen como consecuencia la fijación de precios a un doble nivel entre distintos mercados.⁴⁷

⁴⁵ *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CDROM (1997)

⁴⁶ *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CDROM (1997)

⁴⁷ El párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1994 dispone lo siguiente:

Además, a partir del 1º de enero de 1958 o lo más pronto posible después de esta fecha, las partes contratantes dejarán de conceder directa o indirectamente toda subvención, de cualquier naturaleza que sea, a la

89. Considerando el resto del *Acuerdo SMC*, cabe observar que la palabra "exportación" se menciona por primera vez en la nota 1, que opone las "exportaciones" al "producto similar cuando éste se destine al consumo interno".⁴⁸

90. El hecho de que el término "exportaciones" describa mercancías *destinadas* a los mercados de otros países (es decir, al consumo en otros países) también está expresado claramente en el *GATT de 1994*. Por tanto, el artículo I del *GATT de 1994* asocia los conceptos de importación/exportación e importaciones/exportaciones con la frase "producto originario de otro país o destinado a él"⁴⁹, y en otras partes del *GATT de 1994* aparecen textos similares. El hecho de que el empleo del término "destinado a" en relación con las exportaciones no es accidental queda demostrado en el artículo V del *GATT de 1994*, que no hace referencia a las exportaciones pero define el concepto contrapuesto de "tránsito".⁵⁰

91. Por lo tanto las CE sostienen que la expresión "exportación" que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* se refiere a la venta de:

- mercancías;
- originarias del país que otorga la subvención;
- destinadas al mercado de otro país, es decir al consumo final en otro país.

92. Las CE consideran que este examen del término "exportación" tal como ha sido utilizado en el párrafo 1 a) del artículo 3 demuestra que las disposiciones están redactadas desde la perspectiva de mercancías situadas en el país que otorga la subvención y que, en consecuencia, la base de

exportación de cualquier producto que no sea un producto primario y que tenga como consecuencia rebajar su precio de venta de exportación a un nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por el producto similar. Hasta el 31 de diciembre de 1957, ninguna parte contratante extenderá el campo de aplicación de tales subvenciones existente el 1º de enero de 1965 instituyendo nuevas subvenciones o ampliando las existentes.*

⁴⁸ El texto completo de la nota 1 es el siguiente:

De conformidad con las disposiciones del artículo XVI del *GATT de 1994* (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados.

⁴⁹ El texto completo del párrafo 1 del artículo I del *GATT de 1994* dice lo siguiente:

Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III*, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.

⁵⁰ El párrafo 1 del artículo V dice lo siguiente:

Las mercancías (con inclusión de los equipajes), así como los barcos y otros medios de transporte serán considerados en tránsito a través del territorio de una parte contratante, cuando el paso por dicho territorio, con o sin transbordo, almacenamiento, fraccionamiento del cargamento o cambio de medio de transporte, constituya sólo una parte de un viaje completo que comience y termine fuera de las fronteras de la parte contratante por cuyo territorio se efectúe. En el presente artículo, el tráfico de esta clase se denomina "tráfico en tránsito".

comparación para el trato otorgado a las operaciones de exportación es el otorgado a las operaciones nacionales.

Resultados

93. El hecho de que la perspectiva del párrafo 1 a) del artículo 3 es la de los productores en el territorio del país que otorga la subvención también es evidente por el empleo de la palabra "resultados" ("*performance*" en el texto inglés).

94. La definición principal que figura en el diccionario de la palabra "performance" en este contexto es la siguiente:

The execution or accomplishment of an action, operation, or process undertaken or ordered; the doing of any action or work; the quality of this, esp. as observable under particular conditions;⁵¹

(La ejecución o el cumplimiento de una acción, operación o proceso emprendido u ordenado; el hacer cualquier acción o trabajo; la calidad de éste, especialmente según sea observable en determinadas condiciones.

95. Utilizada junto a la palabra "exportación", esta palabra implica que no es necesario que exista vínculo o dependencia con respecto a cada una de las operaciones, sino que las exportaciones en general (es decir, *el proceso* de exportación) deberían estar determinadas por la existencia de la subvención. Por tanto, un compromiso de exportar el 50 por ciento de la producción resultante de una instalación de producción subvencionada estaría supeditado a los resultados de exportación, aún cuando no se exija exportar cada uno de los productos producido por esa instalación.

Conclusión

96. En consecuencia, las CE consideran que no es necesario demostrar que *todas* las subvenciones otorgadas en el marco del Programa de sustitución de las EVE dependen de la exportación. Es suficiente que alguno de los beneficiarios reciban el beneficio de manera condicionada a que se exporte de los Estados Unidos en lugar de venderse en el país. Si hay circunstancias en las que es obligatoria la exportación para obtener la subvención, entonces esa subvención depende de la exportación o está supeditada a ella en estas circunstancias, y debe, por consiguiente, considerarse una subvención a la exportación.

97. Por lo tanto, el concepto de supeditación no existe en abstracto sino que debe entenderse a la luz de las circunstancias reales del beneficiario y compararse con la alternativa pertinente (en el caso de ventas supeditadas a la exportación para el consumo en el exterior en lugar de ventas para el consumo interno). En particular, los productores (o más exactamente los propietarios) de las mercancías estadounidenses no tienen otra opción que exportar a fin de obtener la subvención por esas mercancías.

98. Es verdad que cuando se ofrece una subvención, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, es posible que, algunos productores se hagan acreedores a esa subvención produciendo zapatos que exportan, pero esto no convierte a la subvención en una subvención supeditada a la exportación. Cada productor es libre de vender en el mercado interno o de exportar, y esto no afecta a su derecho a la subvención. Sin embargo, en el caso del Programa de sustitución de las EVE, la situación es diferente. Los propietarios de las mercancías estadounidenses destinadas a la venta en los Estados Unidos no pueden elegir la forma de obtener la subvención. No pueden, a diferencia de los

⁵¹ *New Shorter Oxford English Dictionary* versión CD-ROM (1997).

fabricantes de zapatos en el ejemplo precedente, cumplir las condiciones vendiendo en el mercado interno. Deben exportar. Por tanto, obtienen la subvención realizando una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interno.

3.3.2.3 Aplicación al Programa de sustitución de las EVE

99. La Ley de sustitución de las EVE evita mencionar la palabra "exportación". Utilizo otras palabras para lograr el mismo resultado. (No es raro que las subvenciones a la exportación eviten la palabra "exportación", como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.⁵²) El Programa de sustitución de las EVE solamente es aplicable respecto de las ventas de "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Parte de la definición de este concepto lo limita a las mercancías destinadas a uso o consumo fuera de los Estados Unidos. El artículo 943(a)(1)(B) del IRC dispone que deben ser bienes:

destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos,

100. Además, la venta de bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y destinados a la utilización final en los Estados Unidos impedirá que surjan entradas brutas de comercio exterior. El artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC dispone lo siguiente:

La expresión "entradas brutas de comercio exterior" no incluirá las entradas que obtenga un contribuyente de una operación si los bienes o servicios objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a su utilización final en los Estados Unidos.

101. La frase "utilización final en los Estados Unidos", cuando se trata de mercancías estadounidenses, es simplemente otra forma de decir "no exportadas". Por tanto, la distinción clave para tener acceso a la subvención de sustitución de las EVE es si el bien es exportado o no. La venta de mercancías para uso final fuera de los Estados Unidos (es decir, la exportación) tiene como consecuencia la posibilidad de acceder a la subvención de sustitución de las EVE; la venta de mercancías para uso final en los Estados Unidos está privada de la misma ventaja. Las CE sostienen que ello hace que la disponibilidad de la subvención esté supeditada a los resultados de exportación.

102. Es verdad que puede llegarse a la misma consecuencia (la posibilidad de acceder a una subvención de sustitución de las EVE) de otras formas. Un ejemplo es la prestación de servicios fuera de los Estados Unidos. Ello no resta valor al hecho de que esa subvención solamente está disponible para las mercancías estadounidenses cuando éstas son exportadas, y no cuando se venden en el mercado de los Estados Unidos. Esto no va en desmedro de la conclusión de que esta disponibilidad de la subvención cuando se trata de exportaciones constituye una recompensa por los resultados de exportación.

103. También es cierto que se puede llegar a la misma consecuencia a través de la producción y las ventas de determinadas mercancías fuera de los Estados Unidos (aunque, como se examinará *infra*, esto no es probable). Una vez más, ese no es el punto pertinente de comparación. El párrafo 1 a) del artículo 3 se ocupa de la supeditación a la exportación con respecto a las mercancías del país que otorga la subvención (en este caso los Estados Unidos) y prohíbe supeditar la posibilidad de recibir la subvención a los resultados de exportación y, en consecuencia, a que las mercancías se exporten.

⁵² Véase la cita del Órgano de Apelación en el examen de la palabra "supeditada" en la sección 3.3.2.2 *supra*.

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

104. Otra razón por la que el intento de los Estados Unidos de eliminar la supeditación a la exportación del Programa de sustitución de las EVE fracasa es que la presunta forma alternativa de obtener la subvención (las CE explicarán en la sección [3.3.5] *infra* que es improbable que sea utilizada) también supone una supeditación a la exportación. En otras palabras, la subvención ampliada de sustitución de las EVE también está prohibida.

105. Si ambos elementos de la subvención de sustitución de las EVE están supeditados a los resultados de exportación, independientemente de la interpretación que se adopte del párrafo 1 a) del artículo 3, la subvención íntegra también lo está.

106. La supeditación a la exportación de la subvención de sustitución de las EVE extendida surge del requisito de que las mercancías producidas en el exterior sean vendidas fuera de los Estados Unidos, unida al hecho de que no pueden considerarse bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y, en consecuencia, no pueden beneficiarse del Programa de sustitución de las EVE si tienen un contenido extranjero que supera el 50 por ciento.

107. Como ya se mencionó *supra*, la subvención de sustitución de las EVE sólo es accesible para la venta de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Según el artículo 943(a)(1) del IRC:

La expresión "bienes de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas" significa bienes

- A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos
- B) destinados principalmente a la venta, arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos
- C) cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:
 - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
 - ii) costos directos de la mano de obra (determinados conforme a los principios del artículo 263A)

realizados fuera de los Estados Unidos.⁵³

108. En muchos casos, la prescripción de que no sea imputable más del 50 por ciento del justo valor de mercado a artículos fabricados, producidos, cultivados, o extraídos fuera de los Estados Unidos, y los costos directos de la mano de obra, significa que los insumos tendrán que ser exportados de los Estados Unidos, como la CE demostrará a continuación.

⁵³ Sin cursivas en el original.

109. Los términos "artículos" e "imputable" no están definidos en la legislación. Tal vez los Estados Unidos los aclararen durante las actuaciones de este Grupo Especial, y las CE podrán entonces hacer más precisa su argumentación sobre este punto.

110. Sin embargo, a los efectos de la presente comunicación, basta observar que el justo valor de mercado de un producto (JVM) puede considerarse constituido por la suma de los siguientes elementos:

- El costo de "artículos imputables" (denominados en adelante "artículos") (A), que pueden subdividirse a su vez en:
 - artículos estadounidenses; (A1) y
 - artículos extranjeros (A2);
- El costo directo de la mano de obra (B);
- El costo de otros insumos (que pueden incluir energía, regalías por la propiedad intelectual utilizada, gastos generales, etc.) (C);
- Ganancias (D).

111. Si se considera que estas categorías cubren todos los costos (incluyendo en (C) cualquier costo residual, entonces $A1+A2+B+C+D$ debe ser igual al precio de venta (PV). En casos normales PV será igual a JVM.

112. Dado que $A2 + B$ no puede superar el 50 por ciento de P (es decir $A2 + B$ debe ser $\leq PV/2$), entonces matemáticamente,

$A1+C+D$ debe constituir por lo menos el 50 por ciento de PV (es decir $A1+C+D$ debe ser $\geq PV/2$, lo que puede expresarse como $A1 \geq PV/2 - C - D$). Esto significa que A1 será positiva cuando sea $PV/2 > C+D$.

En otras palabras, deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías.

113. Esta condición (y en consecuencia la necesidad de que haya exportaciones de artículos estadounidenses) no se cumplirá siempre, pero sí en muchos casos. El hecho de que se cumpla o no dependerá del carácter del proceso de producción. Hay una serie de factores que hacen más difícil que se cumpla esa condición y otros que lo hacen más fácil. Entre los factores que dificultarán el cumplimiento de la condición figuran los siguientes:

- elevado costo de los artículos utilizados en la producción;
- elevada cantidad y, por consiguiente, costo de mano de obra extranjera directa empleada en la producción;
- bajo componente de propiedad intelectual;
- bajas ganancias.

114. Por consiguiente, los factores que facilitarán el cumplimiento de la condición son los siguientes:

- bajo costo de los artículos utilizados en la producción;
- baja cantidad y, por consiguiente, costo de mano de obra extranjera directa empleada en la producción;
- elevado componente de propiedad intelectual;
- elevado margen de ganancias.

115. Las CE señalan que la importancia de estos factores varía según los sectores y empresas y que inevitablemente habrá empresas que tendrán que utilizar productos estadounidenses. Ello, en opinión de las CE, es suficiente para demostrar la supeditación.

116. A fin de ilustrar este argumento, el anexo a la presente comunicación contiene una serie de ejemplos en los que ha de plantearse en la práctica la exigencia de utilizar artículos estadounidenses. El anexo identifica casos en los que el costo de los "artículos" utilizados para producir bienes acabados supera el 50 por ciento del valor del producto acabado. En todos estos casos, habrá que emplear algunos artículos estadounidenses para producir "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". De hecho, el enfoque seguido en el anexo es conservador, dado que los costos de la mano de obra directa extranjera no se tienen en cuenta en él pero se incluyen en la limitación de contenido extranjero, con lo que se reduce aún más la capacidad de los productores de cumplir la condición sin utilizar artículos estadounidenses. En otras palabras, por cada aumento porcentual del valor de la mano de obra extranjera directa, existe un aumento correspondiente del porcentaje en valor de los artículos estadounidenses que deben utilizarse.

117. Incluso en los casos en los que la mencionada limitación del contenido extranjero pueda cumplirse sin necesidad de insumos estadounidenses, el productor extranjero que desee que sus mercancías se beneficien del Programa de sustitución de las EVE tendrá igualmente un incentivo para adquirir mercancías estadounidenses a fin de facilitar el cumplimiento de la prescripción y asegurarse de la disponibilidad de los beneficios.

118. El contenido extranjero se expresa como fracción del precio que puede obtener una empresa de la venta del producto acabado. Sin embargo, es posible que no se concrete el precio que espere obtener la empresa de la venta de tal producto acabado a causa de varias circunstancias imprevistas (o no enteramente previstas): por ejemplo, es posible que las tendencias de los precios cambien radicalmente hacia la baja, de modo que el justo valor de mercado también disminuya (y una empresa no pueda ya obtener los precios en los que ha basado sus cálculos de producción). A fin de minimizar tal riesgo de no poder cumplir las condiciones establecidas, las empresas tendrán que disminuir el valor de los artículos extranjeros y de la mano de obra extranjera directa a un nivel que asegure siempre que éstos no representan más del 50 por ciento del precio, incluso en caso de bajas de precios.

119. En consecuencia, el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida.

120. Dado que ambos elementos de la subvención de sustitución de las EVE están supeditados a los resultados de exportación, también lo está toda la subvención. El Programa de sustitución de las EVE es, por lo tanto, una subvención a la exportación prohibida contraria al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

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

121. Los Estados Unidos tratan de aplicar lo dispuesto en el informe del Grupo Especial ocultando dentro de una subvención ligeramente más amplia lo que en lo fundamental es la misma subvención que el Grupo Especial tuvo ante sí en el procedimiento original. Lo hacen añadiendo la subvención ampliada de sustitución de las EVE a la subvención básica de sustitución de las EVE.

122. Los redactores del *Acuerdo SMC* tuvieron presente la posibilidad de que se recurriera a esas artimañas y dispusieron expresamente que las subvenciones se considerarán prohibidas si están supeditadas "a los resultados de exportación ..., como condición única o entre otras varias condiciones".

123. En otras palabras, una subvención que en determinadas situaciones está supeditada a las exportaciones no deja de estarlo si también puede obtenerse en situaciones que no obligan a exportar. Una subvención a la que pueden acceder los exportadores y los productores de determinadas categorías de mercancías no deja de estar prohibida en los casos en que para obtenerla es preciso exportar.

124. Supongamos, por ejemplo, que un programa de subvenciones es aplicable a todas las mercancías producidas en una región determinada del territorio de un Miembro de la OMC, pero sólo aplicable a las mercancías producidas fuera de esa región si se exporta del territorio de ese Miembro de la OMC. Es cierto que no siempre es necesario exportar para obtener la subvención, ya que las mercancías procedentes de la región afectada pueden beneficiarse si se venden en el mercado interior. Sin embargo, las mercancías procedentes de otras regiones sólo pueden obtener la subvención cuando se exportan. En ese caso no hay condiciones "alternativas": la subvención está supeditada a la exportación. Lo mismo ocurre con el programa de sustitución de las EVE. Aunque pueda haber casos de producción fuera de los Estados Unidos que puedan beneficiarse sin que haya exportaciones, las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden obtener el beneficio de una forma: si se exportan. En esas circunstancias la subvención está supeditada a la exportación.

125. Es cierto que cuando se ofrece una subvención, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, algunos de ellos pueden obtenerla produciendo zapatos que exportan, sin que ello supedita la subvención a las exportaciones. Cada productor es libre de vender en el mercado interior o de exportar, y ello no afecta a su capacidad para obtener la subvención. Sin embargo, en el caso del programa de sustitución de las EVE la situación es distinta. Los propietarios de mercancías estadounidenses producidas en los Estados Unidos no pueden escoger la forma de obtener la subvención. A diferencia de los fabricantes de zapatos utilizados como ejemplo, no pueden satisfacer las condiciones vendiendo en el mercado interior. Tienen que exportar. Por tanto, obtienen la subvención realizando una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interior.

126. Los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves* confirman que ésta es la interpretación correcta del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Una de las subvenciones impugnadas en ese asunto, el programa *Technology Partnerships Canada*, estaba a disposición de sectores no exportadores como el de las tecnologías ambientales y el de las "tecnologías potenciadoras".⁵⁴ El hecho de que la subvención pudiera en algunas situaciones obtenerse sin necesidad de exportar no impidió que los pagos a la industria aeronáutica regional realizados en el marco del programa se consideraran supeditados a la exportación.

⁵⁴ Véase, por ejemplo, *Canadá - Aeronaves*, informe del Grupo Especial, párrafo 6.174.

127. Por tanto, aunque el Grupo Especial no estuviera de acuerdo con la posición expuesta en la sección 3.3.2 *supra* -que también la subvención ampliada de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación- ello no impedirá constatar que la subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación.

128. De hecho, la opinión relativa a las condiciones alternativas arriba expuesta es también la adoptada por los Estados Unidos cuando aplican a los productores extranjeros sus propias normas sobre derechos compensatorios de las subvenciones a la exportación. Esa norma (§ 351.514 de las disposiciones sobre derechos compensatorios de los Estados Unidos) es muy parecida al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, leído en conjunción con su nota, ya que establece que:

... a) *Disposiciones generales.* El Secretario considerará que una subvención es una subvención a la exportación si determina que la posibilidad de optar a la subvención, la aprobación de ésta, o su cuantía dependen de unos resultados de exportación. Al aplicar este artículo, el Secretario considerará que una subvención está condicionada a resultados de exportación si la concesión de la misma está vinculada, de hecho o de derecho, a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos, como condición única o junto con una o más condiciones.

En la sección donde se examinan sus propias normas sobre derechos compensatorios, los Estados Unidos afirman que⁵⁵:

Si el gobierno tiene en cuenta una multiplicidad de criterios al aplicar un programa, el artículo 351.514 obliga a realizar un análisis diferente del descrito en el caso *Extruded Rubber Thread from Malaysia*, 57 FR 38472 (25 de agosto de 1992). En aquel caso, el Gobierno de Malasia había tenido en cuenta 12 criterios para evaluar si una empresa concreta debía recibir la calificación de "pionera". Dos de estos criterios hacían referencia al potencial exportador de un producto o actividad. Además, en determinadas circunstancias las empresas estaban obligadas a aceptar compromisos de exportación. Al analizar el programa en cuestión, el Departamento examinó los criterios que se aplicaron a cada empresa concreta. Cuando uno o más de los criterios aplicados por el Gobierno incluía unas perspectivas favorables de exportación, pero esos criterios relacionados con la exportación no tenían un peso preponderante, consideramos que el reconocimiento de la condición de "empresa pionera" no representaba una subvención a la exportación. *Sin embargo, de conformidad con las nuevas disposiciones del artículo 351.514, si la exportación o los resultados previstos de exportación fueran la condición única o una condición más sumada a otras condiciones para reconocer la condición de "pionera" a una empresa, consideraremos que los beneficios otorgados en el marco del programa a esa empresa son subvenciones a la exportación a no ser que la empresa en cuestión pueda claramente demostrar que ha sido autorizada a recibir esos beneficios exclusivamente mediante la aplicación de criterios no relacionados con la exportación. En esas circunstancias no consideraremos que la subvención concedida a esa empresa es una subvención a la exportación* (cursiva añadida).

129. Es, por tanto, evidente que los Estados Unidos, en sus disposiciones sobre derechos compensatorios, estiman que existen subvenciones a la exportación para algunas empresas incluso en casos en los que algunas otras empresas pueden demostrar que no necesitan obtener los beneficios. Esa situación es análoga a la del programa de sustitución de las EVE.

⁵⁵ Departamento de Comercio de los Estados Unidos (Administración de Comercio Internacional) derechos compensatorios: regla final 19 CFR, Parte 351 (*Documento de la OMC G/ADP/N/1/USA/1/Suppl.4, G/SCM/N/1/USA Suppl.4, 29 de marzo de 1999, página 73*).

130. De hecho, la aseveración de los Estados Unidos de que el *Acuerdo SMC* debe interpretarse de modo que permita al programa de sustitución de las EVE eludir las disciplinas del *Acuerdo SMC* trae a la memoria las palabras utilizadas por los Estados Unidos, en relación con una subvención a la exportación de otro Miembro, cuando observaron, refiriéndose a un argumento formulado por ese Miembro, lo siguiente⁵⁶:

... si se adoptara, dicha norma permitiría que los gobiernos recurrieran precisamente a los tipos de manipulaciones y modificaciones de programas de subvención que los redactores del Acuerdo SMC procuraron suprimir.

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

131. Las CE estiman además que la adición de la subvención ampliada de sustitución de las EVE al programa de sustitución de las EVE es simplemente cosmética (y una tentativa de ocultar una subvención a la exportación prohibida), porque hay más de una razón para considerar que rara vez se utilizará.

132. La más importante de esas razones es que la subvención ampliada sólo puede obtenerse cuando el productor extranjero opta por ser gravado como una empresa nacional de los Estados Unidos. El artículo 943(a)(2) del IRC estipula que:

Los bienes que (sin relación con el presente párrafo) son bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que han sido fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos sólo se tratarán como bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas si han sido fabricados, producidos, cultivados o extraídos por:

- A) una empresa nacional,
- B) un particular que sea ciudadano de los Estados Unidos o residente en los Estados Unidos,
- C) una empresa extranjera con respecto a la cual está en efecto una elección en virtud del párrafo e) (relativo a las empresas extranjeras que optan por someterse a imposición en los Estados Unidos) o
- D) una asociación u otra entidad instrumental cuyos socios o propietarios están descritos en los apartados A), B) o C);

133. La elección requerida por el artículo 943(a)(2) aumentaría la cuota tributaria, las necesidades en materia de presentación de informes y las cargas administrativas de la empresa sin reducir su cuota tributaria, deberes y cargas en su propia jurisdicción. Sólo es probable que las empresas extranjeras opten por ser tratadas como empresas nacionales en los Estados Unidos en casos en que esa elección entrañe un ahorro fiscal global (o un beneficio), por lo que sólo es probable que se contemple en circunstancias especiales.

134. Además, el artículo 943(e)(1) estipula que:

- e) OPCIÓN DE SER TRATADA COMO EMPRESA NACIONAL.-

⁵⁶ Informe del Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Aeronaves*, párrafo 7.143.

1) DISPOSICIÓN GENERAL.- Las empresas extranjeras facultadas podrán optar por ser tratadas como empresas nacionales a todos los efectos del presente título si renuncian a todas las ventajas conferidas a dichas empresas por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado. Con respecto a dichas empresas no podrá hacerse opción alguna en virtud del artículo 1362(a).

135. Toda ventaja que pudiera derivarse de la asimilación a una empresa nacional de los Estados Unidos y el consiguiente acceso al programa de sustitución de las EVE tendría que contrastarse con las consecuencias de la renuncia a *todas* las ventajas otorgadas por los Estados Unidos en virtud de *cualquier* tratado.

136. Es cierto que las opciones en virtud del programa de sustitución de las EVE pueden revocarse en ulteriores ejercicios fiscales, pero esto también conlleva graves desventajas.

137. Las consecuencias fiscales adicionales de las opciones y sus revocaciones requieren una cierta explicación. En virtud del artículo 943(e)(4)(B):

B) EFECTOS DE LA OPCIÓN, REVOCACIÓN Y TERMINACIÓN.-

i) OPCIÓN.- A los efectos del artículo 367, una empresa extranjera que haga una opción en virtud del presente párrafo será tratada como si transfiriera (a partir del primer día del primer ejercicio fiscal al que la opción se aplique) todos sus activos a una empresa nacional en relación con un intercambio al que se aplique el artículo 354.

ii) REVOCACIÓN Y TERMINACIÓN.- A los efectos del artículo 367, si -

I) una empresa hace una opción en virtud del párrafo (1) para cualquier ejercicio fiscal, y

II) esa opción deja de aplicarse a cualquier ejercicio fiscal subsiguiente.

esa empresa será tratada como una empresa nacional que ha transferido (a partir del primer día del ejercicio fiscal subsiguiente al que la citada opción deje de aplicarse) todos sus bienes a una empresa extranjera en relación con un intercambio al que se aplique el artículo 354.

138. Esta disposición confirma que la opción de una empresa extranjera por ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos origina una presunta transferencia de activos entre las empresas. Una de las consecuencias es que los beneficios no distribuidos de la empresa extranjera quedan sujetos a imposición en los Estados Unidos tan pronto como la empresa extranjera opta por ser tratada como una empresa nacional de los Estados Unidos, circunstancia que de otro modo podía no haberse producido.⁵⁷ Otra consecuencia, posiblemente más grave, es que la opción de *dejar* de ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos origina una presunta transferencia de activos al exterior de los Estados Unidos. Esto ocasionará cargas fiscales estadounidenses no sólo sobre todos los beneficios no distribuidos de la empresa sino también sobre las ganancias de capital no realizadas

⁵⁷ Más exactamente, las disposiciones del artículo 367(b) obligarán a los accionistas estadounidenses de la empresa extranjera a integrar en sus ingresos un dividendo presunto basado en las utilidades no distribuidas de la empresa acumuladas antes de su opción. La Ley de Sustitución de las EVE contiene una disposición transitoria (artículo 5(c)(3)) con arreglo a la cual las utilidades y beneficios acumulados por la empresa asimilada en ejercicios fiscales finalizados antes del 1º de octubre de 2000 no se incluirán en los ingresos de los accionistas de la empresa. Esa disposición transitoria sólo es aplicable en las circunstancias que en ella se especifican.

que incrementen el valor de sus activos. Probablemente, esta obligación fiscal futura e incierta derivada de la revocación de una opción será el mayor obstáculo para que una empresa opte en primer lugar por ser tratada como empresa nacional de los Estados Unidos, ya que su importancia no puede conocerse cuando se hace esa opción.

139. El optar por ser tratadas como empresas nacionales de los Estados Unidos a efectos fiscales en los Estados Unidos puede someter a las empresas extranjeras a exigencias en materia de presentación de informes y de otra naturaleza que sean incompatibles con su ley nacional y que pueden afectar de otros modos a su negocio. El principio subyacente en los tratados bilaterales para evitar la doble imposición es que una empresa ha de ser residente en una jurisdicción o en otra (aunque pueda estar sujeta al pago de impuestos como entidad no residente en la jurisdicción donde no lo sea). Tradicionalmente, la finalidad principal de esos tratados es eliminar o reducir la doble imposición, con el objetivo accesorio de determinar las facultades tributarias de los Estados contratantes. El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (en el que se basa la mayoría de los tratados fiscales concertados entre países industrializados) establece que los beneficios del comercio y la industria sólo son gravables en el Estado contratante donde el sujeto pasivo del impuesto sea residente. Un Estado contratante sólo puede gravar los beneficios del comercio o la industria de un residente en otro Estado contratante si ese residente tiene un establecimiento permanente en el primero de esos Estados contratantes. Una opción en virtud del programa de sustitución de las EVE obraría en contra de ese supuesto y significaría que las empresas empezarían a ser residentes, a efectos fiscales, en dos jurisdicciones, lo que podría dar lugar a más de un conflicto. Hasta la fecha no se conocen las consecuencias de esos conflictos, por lo que también es razonable presumir que cualquier agente económico prudente (en el presente caso una empresa extranjera) se mostrará renuente a optar por ser asimilado en los Estados Unidos a las empresas nacionales. De lo contrario asumiría el riesgo de sufrir efectos considerablemente adversos cuya importancia desconoce en el momento de optar.

140. De hecho, la misma Ley de Sustitución de las EVE ofrece aparentemente un ejemplo de conflicto. El nuevo artículo 941(a)(5) del IRC, por ejemplo, prohíbe otorgar las ventajas del programa a las empresas que participen en "boicoteos internacionales, etc.". Es evidente que muchos otros Estados pueden hacer obligatoria la participación en tales boicoteos.

141. Con carácter más general, la legislación fiscal de los Estados Unidos puede requerir la deducción de determinados gastos en un período incompatible con el establecido por otras jurisdicciones.

142. Cabe también suponer que los gobiernos extranjeros se opondrán a que sus empresas se sometan a todas las obligaciones de la legislación fiscal de los Estados Unidos (o se negarán a reconocerlo). Las opciones previstas en el programa de sustitución de las EVE perturban el equilibrio de derechos y obligaciones, beneficios y costos en el que se basa la conclusión de los tratados fiscales bilaterales. En consecuencia, como los derechos contractuales de un gobierno extranjero podrían vulnerarse, ese gobierno podría a su vez eludir el cumplimiento de sus obligaciones contractuales (por ejemplo concediendo una doble desgravación fiscal). Toda empresa extranjera prudente que estudie la opción de ser tratada en los Estados Unidos como empresa nacional tendría sin duda en cuenta ese riesgo y evaluaría su importancia contrastándolo con los posibles beneficios que pudieran derivarse de la opción. Los gobiernos extranjeros podrían también oponerse a que se exija a empresas sujetas a su jurisdicción "que renuncien a todas las ventajas ... otorgadas por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado", así como a la forma en que los Estados Unidos podrían interpretar esa disposición. Esas objeciones de los gobiernos extranjeros podrían basarse en los derechos que éstos tienen en virtud de tratados fiscales bilaterales (que restringen la forma en que los Estados Unidos pueden imponer impuestos a las empresas del país extranjero) y en los principios de derecho internacional relativos a la jurisdicción, que limitan la medida en que los Estados pueden ejercer jurisdicción sobre empresas extranjeras. No hay ninguna excepción de esos principios que permita a las empresas "optar" por someterse a la jurisdicción de un Estado a cambio de algún beneficio.

143. Es evidente que si un gobierno extranjero se opusiera a que las empresas sujetas a su jurisdicción renunciaran a sus derechos y optaran por someterse a la legislación fiscal de los Estados Unidos, esa opción no podría hacerse.

144. Además, como se indica más arriba, en muchos casos las empresas extranjeras sólo pueden beneficiarse del programa de sustitución de las EVE si utilizan artículos estadounidenses. Este es un desincentivo más para utilizar el programa.

145. Habida cuenta de esos obstáculos, las CE estiman que aunque la ampliación del programa de sustitución de las EVE a la producción extranjera tuviera el efecto previsto de eliminar la supeditación *de jure* del programa a la exportación (lo que no es así), el programa seguiría estando en cualquier caso supeditado *de facto* a la exportación, por lo que infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

3.3.6. Conclusión

146. Por todos esos motivos, las CE estiman que el programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida que vulnera el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

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

3.4.1 Introducción

147. En la presente sección, las CE demostrarán que las subvenciones de sustitución de las EVE son igualmente subvenciones prohibidas en virtud del párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.

148. El párrafo e) define como subvenciones a la exportación:

La exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales (se omiten las notas).

149. Esta disposición tiene concretamente por objeto regular las subvenciones a la exportación otorgadas por medio del sistema impositivo.

150. En el procedimiento original⁵⁸, el Grupo Especial examinó el párrafo e) y estimó que era aplicable al programa EVE - y en particular que la disposición se aplicaba a las exenciones del impuesto sobre la renta de las sociedades y que los contribuyentes beneficiarios eran "empresas industriales y comerciales".

151. Aunque el programa de sustitución de las EVE es ligeramente distinto del programa de las EVE en el sentido de que parte de los ingresos se consideran "excluidos" del impuesto en lugar de "exentos", en la sección 3.2 *supra* se ha demostrado que el citado programa es en lo esencial una exención. El término "exportaciones" ya se ha examinado con detalle más arriba. Queda por examinar el significado de las palabras "relacionados específicamente con las exportaciones".

152. En el *New Shorter Oxford English Dictionary*, la palabra "específicamente" se define así:

⁵⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 7.110.

- a) con respecto a cualidades específicas o distintas;
- b) peculiarmente;
- c) en forma claramente definida, definitivamente, precisamente⁵⁹

y "relacionado" se define así:

Que guarda relación; que guarda relación mutua, conexo⁶⁰

153. Por consiguiente, "relacionados específicamente con las exportaciones" significa "que guardan una relación especial, precisa o claramente definida o están conectados con las exportaciones".

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

154. Las CE han demostrado más arriba que las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a los resultados de exportación, porque dependen de las exportaciones.

155. Las "exportaciones" a que se hace referencia en el párrafo e) deben entenderse en el mismo sentido que la "exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, es decir, en tanto que referencia a las exportaciones del país que otorga la subvención.

156. La supeditación es una forma particular de relación especial. Por tanto, toda subvención que esté supeditada a los resultados de exportación estará necesariamente "relacionada específicamente con las exportaciones" en el sentido del párrafo e).

157. Sin embargo, la expresión "relación específica" es más amplia que la expresión "supeditación". La primera abarca cualquier vínculo específico, por lo que incluiría los simples *incentivos*. Por consiguiente, y dado que la Lista ilustrativa ilustra el significado del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación debe cuando menos, al aplicarse a subvenciones otorgadas por medio de las medidas fiscales descritas en el párrafo e), englobar también las medidas que fomenten específicamente la exportación.

158. Por consiguiente, el párrafo e) justifica y confirma la conclusión de que las subvenciones de sustitución de las EVE están prohibidas en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

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

3.5.1. Introducción - las disposiciones de los Estados Unidos

159. De la misma manera que el programa EVE, el programa de sustitución de las EVE sigue exigiendo, como condición para obtener los beneficios fiscales que confiere, que las transacciones facultadas lo sean de mercancías producidas con un contenido extranjero no superior al 50 por ciento (que ahora incluye los costos directos de la mano de obra). Las CE sostienen que esa exigencia hace que el programa de sustitución de las EVE esté jurídicamente supeditado "al empleo de productos

⁵⁹ *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

⁶⁰ *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

nacionales con preferencia a los importados" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Alternativamente, las CE sostienen que aun en el caso de que el Grupo Especial estimara que esa exigencia no equivale a supeditación jurídica, tendría que concluir que, *de facto* para determinados sectores, requiere necesariamente insumos estadounidenses, por lo que la subvención está supeditada *de facto* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

160. La práctica identidad de esa exigencia con la aplicable a las EVE se pone inmediatamente de manifiesto:

DISPOSICIONES DEL IRC APLICABLES AL PROGRAMA EVE Artículo 927. OTRAS DEFINICIONES Y DISPOSICIONES ESPECIALES	PROGRAMA DE LA LEY DE SUSTITUCIÓN DE LAS EVE - NUEVAS DISPOSICIONES DEL IRC Artículo 943. OTRAS DEFINICIONES Y DISPOSICIONES ESPECIALES
a) BIENES DE EXPORTACIÓN a los efectos de la presente subsección - 1) DISPOSICIÓN GENERAL.-	a) BIENES OBJETO DE COMERCIO EXTERIOR QUE REÚNEN LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS - A los efectos de la presente subsección - 1) DISPOSICIÓN GENERAL.-
La expresión "bienes de exportación" significa bienes -	La expresión "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa bienes -
A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos en los Estados Unidos por una persona que no sea una EVE. B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales por o para una EVE, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y C) de los que no más del 50 por ciento de su valor equitativo de mercado sea imputable a artículos importados en los Estados Unidos.	A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y C) de los que no más del 50 por ciento de su valor equitativo de mercado sea imputable a - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y ii) costos directos de la mano de obra (determinados con arreglo a los principios del artículo 263 A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos (cursiva añadida).
A los efectos del apartado C), el valor equitativo de mercado de cualquier artículo importado en los Estados Unidos será su valor estimado tal como lo determine el Secretario con arreglo al artículo 402 de la Ley Arancelaria de 1930 (19 U.S.C. 1401a) en relación con su importación.	A los efectos del apartado C), el valor equitativo de mercado de cualquier artículo importado en los Estados Unidos será su valor estimado, tal como lo determine el Secretario con arreglo al artículo 402 de la Ley Arancelaria de 1930 (19 U.S.C. 1401a) en relación con su importación, y los costos directos de la mano de obra con arreglo al inciso ii) no incluirán los costos que se tratarían con arreglo a los principios del artículo 263A como costos directos de la mano de obra imputables a artículos descritos en el inciso i)

161. Además, las normas que regulan los "bienes excluidos" y otras limitaciones de los "bienes de exportación" se reproducen en el programa de sustitución de las EVE en relación con los "bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

162. Por consiguiente, y aparte de algunos ajustes para tener en cuenta el hecho de que ya no hace falta una entidad jurídica separada en forma de EVE, la única innovación parece ser la adición de los costos directos de la mano de obra al contenido extranjero al que se aplica el límite del 50 por

ciento.⁶¹ Las CE explicarán más abajo que esa diferencia no modifica apreciablemente la situación que ya dio lugar a sus alegaciones en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* por lo que respecta al régimen EVE, y que los argumentos que formularon en los procedimientos originales del Grupo Especial y el Órgano de Apelación son aplicables *mutatis mutandis*.

3.5.2. Apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

163. Las CE sostienen que el programa de sustitución de las EVE, al establecer la prescripción arriba descrita, supedita el otorgamiento de una subvención al empleo de productos de los Estados Unidos, infringiendo así el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

164. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe:

las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.

165. El único significado de la palabra inglesa "over" (por encima de) pertinente en este contexto que da el *New Shorter Oxford English Dictionary* es "con preferencia a".⁶² Por consiguiente, las palabras "empleo de productos nacionales *con preferencia a* los importados" dan una gran amplitud a esta disposición, de modo que puede incluir cualquier forma de "preferencia", "incentivo" o "impulso" a la producción nacional por parte del Miembro que concede una subvención a expensas de los productos importados.

166. Recientemente, el Órgano de Apelación ha tenido ocasión de interpretar esta disposición. Al hacerlo, principalmente:

- ha aplicado al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 su interpretación del término "supeditadas" en el apartado a) del mismo párrafo⁶³;
- ha aplicado al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 su interpretación de la supeditación *de jure* en el marco del apartado a) del mismo párrafo⁶⁴;
- ha aclarado que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 engloba los programas de subvenciones que están supeditados *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, pero también los que lo están *de facto*⁶⁵;
- ha aclarado que las palabras "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" comprenden también las prescripciones en materia de valor añadido.⁶⁶

⁶¹ Como es natural, las CE dan por supuesto que palabras idénticas utilizadas en partes distintas del IRC tienen, salvo indicación en contrario, el mismo significado.

⁶² *New Shorter Oxford English Dictionary*, versión CD-ROM (1997).

⁶³ *Canadá - Aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 166; *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 123.

⁶⁴ *Canadá - Aeronaves*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 100; *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 123.

⁶⁵ *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, párrafo 143.

⁶⁶ *Ibid*, párrafo 130.

3.5.3. *La subvención básica de sustitución de las EVE está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados*

167. El programa de sustitución de las EVE no impone expresamente la obligación de "emplear productos nacionales con preferencia a los importados", sino la obligación de no superar una proporción determinada de artículos o mano de obra extranjeros. Sin embargo, el costo de los artículos y de la mano de obra son parte de los costos de producción -de hecho siguen siendo los principales costos en la producción de muchas mercancías- que se reflejan en el "valor equitativo de mercado" del producto terminado.

168. Al igual que en el caso del programa EVE, la limitación del contenido extranjero establecida en virtud del programa de sustitución de las EVE es un requisito que en principio debe satisfacerse con respecto a cada transacción para la que se trate de obtener el beneficio. La diferencia con el programa EVE está en que la limitación del contenido extranjero se impone también a empresas que producen bienes fuera de los Estados Unidos y optan por ser tratadas como empresas nacionales de los Estados Unidos de conformidad con el artículo 943(e) del IRC. En ese sentido, la Ley de Sustitución de las EVE pone claramente de manifiesto que la limitación del contenido extranjero se aplica no sólo a los artículos extranjeros sino también a los costos directos de la mano de obra para trabajos realizados fuera de los Estados Unidos. La inclusión de los costos directos de la mano de obra en el extranjero en la limitación del contenido extranjero no parece tener importancia práctica para los bienes producidos en los Estados Unidos, ya que éstos, por definición, no contendrán "costos directos de la mano de obra en el extranjero para trabajos realizados fuera de los Estados Unidos". En cualquier caso, si los costos directos de la mano de obra en el extranjero influyeran de algún modo en la evaluación del contenido extranjero de los bienes *producidos en los Estados Unidos*, ello reduciría aún más las posibilidades de utilizar artículos extranjeros, por lo que haría aún más difícil respetar el límite del 50 por ciento de contenido extranjero. Por tanto, la limitación del contenido extranjero sería aún más restrictiva que en el marco del programa EVE.

169. En la sección 3.3.2 *supra* se explicó que la limitación del contenido extranjero aplicada a las mercancías producidas en el extranjero requeriría a menudo el uso de "artículos" estadounidenses, y que en otros casos obligaría a usar artículos estadounidenses para velar por que no se superara la limitación del contenido extranjero. Por motivos análogos, la limitación del contenido extranjero aplicada a las mercancías producidas en los Estados Unidos requerirá también a menudo la utilización de artículos estadounidenses, y en otros casos obligará a utilizarlos para velar por que no se supere la limitación del contenido extranjero.

170. Será preciso usar artículos estadounidenses siempre que el costo de los insumos que no sean artículos, el costo directo de la mano de obra en el extranjero y los beneficios representen el 50 por ciento o menos del precio de venta (o, más exactamente, del valor equitativo de mercado) de los productos acabados. En esos casos, el costo específico de los artículos superará el 50 por ciento del valor total del producto, y la subvención de sustitución de las EVE no podrá obtenerse si todos los artículos son extranjeros.

171. Esa circunstancia (y con ella la necesidad de utilizar artículos estadounidenses) no se dará siempre, pero sí muchas veces. Las CE enumeraron en la sección 3.2.2 algunos factores que influirán en ello.

172. Además, el contenido extranjero se expresa como fracción del precio que una empresa puede obtener de la venta del producto acabado. Sin embargo, el precio que una empresa espera obtener de la venta de esa mercancía puede no materializarse debido a diversas circunstancias imprevistas (o no del todo imprevistas): por ejemplo, las tendencias de los precios pueden cambiar espectacularmente a la baja, por lo que el valor equitativo de mercado también disminuirá (y la empresa no podrá ya obtener los precios en los que había basado sus cálculos de producción). Con objeto de reducir al

mínimo el riesgo de no poder optar a la subvención, las empresas se verán inducidas a reducir el costo de los artículos y la mano de obra extranjeros hasta un nivel que siempre garantice que no representarán más del 50 por ciento del precio aunque éste disminuya.

173. Por razones análogas a las expuestas en la sección 3.3.2, el mero hecho de que algunas empresas se vean obligadas a usar artículos estadounidenses es suficiente para establecer la supeditación. Los ejemplos que figuran en el anexo (casos en los que los materiales superan el 50 por ciento del valor final del producto) ponen de manifiesto, sin recurrir a exageraciones, que tales productos existen.

174. En consecuencia, la subvención básica de sustitución de las EVE está "supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, porque a menudo será necesario utilizar artículos estadounidenses para asegurarse de que no se supera la limitación del contenido extranjero, mientras que la utilización de artículos extranjeros (y, de ser posible, mano de obra extranjera directa) impedirá a menudo respetar esa limitación y con ello acceder al programa de sustitución de las EVE. En otros casos, el uso de artículos extranjeros menoscabará las posibilidades de las empresas de respetar la limitación y las empresas seguirán teniendo que usar artículos estadounidenses para asegurarse de que tienen acceso a la subvención.

175. Los Estados Unidos han sugerido que el programa de sustitución de las EVE no está supeditado al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque no "requiere positivamente" el empleo de artículos estadounidenses. A juicio de los Estados Unidos, las empresas pueden respetar la limitación del contenido extranjero (y por ello obtener los beneficios fiscales si se cumplen las demás condiciones) sin utilizar en absoluto piezas y materiales nacionales.

176. Sin embargo, para establecer una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no es preciso demostrar que la subvención requiere en cada caso el empleo efectivo de productos nacionales con preferencia a los importados. El mero hecho de que en algunos casos un beneficiario pueda verse obligado a usar productos nacionales con preferencia a los importados para tener acceso a la subvención, si puede demostrarse "a partir del *texto* de la ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente"⁶⁷, es suficiente para activar la aplicación del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

177. En cualquier caso, suponiendo, a efectos de la argumentación, que el empleo efectivo de productos nacionales tuviera que ser condición necesaria para el otorgamiento de la subvención, como se explica más arriba y en el anexo de la presente comunicación, las exigencias en materia de limitación del contenido extranjero se han fijado en la Ley de Sustitución de las EVE a un nivel tan alto que al menos en algunos sectores los beneficiarios no tienen posibilidad alguna de satisfacerlas sin utilizar algunos artículos estadounidenses.

178. Además, el hecho de que un productor estadounidense pueda tener otros medios para evitar una infracción de la limitación del contenido extranjero (por ejemplo, utilizando mano de obra estadounidense) no descarta *per se* una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Al igual que el apartado a) del mismo párrafo, e igualmente para evitar la elusión, el apartado b) prevé que el "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" puede ser una condición alternativa, y prohíbe ese empleo "como condición única o entre otras varias condiciones".

3.5.4. *La subvención ampliada de sustitución de las EVE*

⁶⁷ *Ibid*, párrafo 123.

179. Como se explica en la sección 3.3.5 *supra*, las CE dudan que las empresas situadas fuera de los Estados Unidos *puedan* tener acceso al programa ampliado. Una de las razones para ello es la forma en que la limitación del contenido extranjero está formulada en el artículo 943 del IRC. Como se indica más arriba, ese artículo impone el límite del 50 por ciento de contenido extranjero, que se describe de la siguiente manera:

- C) cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:
 - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
 - ii) costos directos de la mano de obra (determinados conforme a los principios del artículo 263A) realizados fuera de los Estados Unidos.

180. Las CE también han aducido en la sección 3.3.3 *supra* que la subvención ampliada de sustitución de las EVE, aunque fuera accesible, constituiría una subvención a la exportación prohibida en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

181. Dado que a su juicio la limitación del contenido extranjero aplicada a los productos extranjeros hace que la subvención ampliada sea una subvención a la exportación prohibida, las CE no estiman que pueda ser también una subvención supeditada al contenido local.

182. No obstante, si el Grupo Especial no estuviera de acuerdo en que la limitación del contenido extranjero aplicada a los productores extranjeros tiene ese efecto, las CE aducen, alternativamente, que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 debe interpretarse en el sentido de que también prohíbe imponer una limitación del contenido extranjero a los productores extranjeros.

3.5.5. Conclusión

183. Por las razones arriba expuestas, las CE sostienen que la limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención de sustitución de las EVE esté supeditada *de jure*, o al menos *de facto*, al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en contravención del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

184. Las CE piden al Grupo Especial que sólo examine la aplicación de la limitación del contenido extranjero en el caso de los productores no estadounidenses si opina que esa limitación no hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE esté supeditada a los resultados de exportación en contravención del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

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

185. El párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* confirma que:

Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.

186. Más arriba se ha demostrado que las subvenciones de sustitución de las EVE están incluidas en el ámbito de aplicación del párrafo 1 del artículo 3. Por tanto, al concederlas y mantenerlas, los Estados Unidos están incumpliendo las obligaciones asumidas en virtud del párrafo 2 del artículo 3.

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

187. El párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* establece, en su parte pertinente, que:

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

188. Las CE estiman que la limitación del contenido extranjero establecida en el programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* porque otorga a las piezas y materiales importados un trato menos favorable que el concedido a productos nacionales similares por lo que respecta a su uso interno en la producción de mercancías.

189. Por otro lado, las CE no alegan, por lo que respecta a la exportación de los Estados Unidos, que se esté concediendo a los productos estadounidenses acabados un trato más favorable, que a los productos extranjeros similares presentes en el mercado de los Estados Unidos, ni que se esté concediendo un trato más favorable a los productos estadounidenses acabados que a los productos extranjeros similares presentes en el mismo mercado extranjero (situaciones no reguladas por el párrafo 4 del artículo III).

190. Habida cuenta de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III, para llegar a una conclusión sobre esta reclamación el Grupo Especial tendrá que determinar las siguientes cuestiones:

- en primer lugar, si las medidas impugnadas son "leyes, reglamentos o prescripciones";
- en segundo lugar, si los productos nacionales son "similares" a los productos importados;
- en tercer lugar, si las medidas "afectan" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate; y
- en cuarto lugar, si las medidas otorgan a los productos importados un "trato menos favorable" que el concedido a los productos nacionales.

3.7.1. *La limitación del contenido extranjero es una "prescripción"*

191. Hoy en día se reconoce sin reservas que no es preciso que una medida sea obligatoria para que pueda considerarse como una "prescripción" a los efectos del párrafo 4 del artículo III del GATT, y que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a "medidas" que adopten la forma de condiciones para obtener una ventaja.⁶⁸

⁶⁸ Por ejemplo, en el informe sobre el asunto *Canadá - Aplicación de la Ley sobre el Examen de la Inversión Extranjera*, adoptado el 7 de febrero de 1984, IBDD 30S/151 ("*Canadá - FIRA*"), párrafo 5.4, el Grupo Especial sostuvo que los compromisos jurídicamente exigibles contraídos por algunos inversores extranjeros ante el Gobierno del Canadá constituían "prescripciones", aunque contraer esos compromisos fuera voluntario.

192. En el asunto *CE - Piezas y componentes*, el Grupo Especial concluyó que las condiciones aceptadas por una empresa con objeto de obtener una "ventaja" otorgada por las autoridades de las CE constituían también "prescripciones".⁶⁹

193. Más recientemente, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial fue aun más lejos al sostener que las "cartas de compromiso" presentadas por determinadas empresas a solicitud del Gobierno del Canadá eran "prescripciones" aunque no fueran jurídicamente exigibles ni una condición para obtener una ventaja.⁷⁰

194. Como se indica en la sección 3.5 *supra*, aunque el programa de sustitución de las EVE no obliga a los productores estadounidenses a emplear insumos estadounidenses, ésta es en muchos casos una de las condiciones necesarias para obtener una ventaja, la desgravación fiscal, y en muchos otros casos el programa fomenta el empleo de productos de los Estados Unidos con preferencia a los importados.

195. Las CE sostienen que, habida cuenta de los precedentes arriba citados, el hecho de que la limitación de esos insumos extranjeros sea una de las condiciones para obtener las ventajas fiscales es suficiente para concluir que la limitación del contenido extranjero constituye una "prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

3.7.2. *Las piezas y materiales nacionales son "similares" a los productos importados*

196. La distinción derivada de la limitación del contenido extranjero guarda relación con el origen de los productos: mientras que los productos de origen estadounidense contribuyen a satisfacer la limitación del contenido extranjero, los productos importados no lo hacen.

⁶⁹ *CE - Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990 ("*CE - Piezas y componentes*"), párrafo 5.21:

"... el artículo III hace referencia a "cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso". El Grupo Especial consideró que la amplitud de la formulación del pasaje "cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte" (se ha añadido el subrayado) a la venta, etc., de productos importados, indica que no sólo las obligaciones que una empresa tiene que cumplir según la ley, tales como las examinadas por el Grupo Especial de la aplicación de la ley canadiense sobre el examen de la inversión extranjera (IBDD, 30S/151, 171), sino también aquellas que una empresa acepta voluntariamente con objeto de obtener una ventaja del Gobierno constituyen "prescripciones" en el sentido de la citada disposición."

La misma interpretación puede encontrarse en el informe sobre el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*, adoptado el 23 de octubre de 1958, IBDD 7S/64 ("*Maquinaria agrícola italiana*"), en el que el Grupo Especial concluyó que una ley italiana que otorgaba a los agricultores condiciones crediticias especiales para la adquisición de maquinaria agrícola supeditadas a la compra de maquinaria italiana contravenía el párrafo 4 del artículo III del *GATT*.

⁷⁰ *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.122. El Grupo Especial citó las siguientes circunstancias a fin de concluir que las "cartas de compromiso" eran "prescripciones":

"i) las empresas, al asumir los compromisos contenidos en las cartas, actuaron a solicitud del Gobierno del Canadá; ii) la conclusión prevista del Pacto del Automóvil fue un factor clave en la decisión de las empresas de asumir esos compromisos; iii) las empresas aceptaron responsabilidad frente al Gobierno del Canadá con respecto al cumplimiento de los compromisos contenidos en las cartas, que caracterizaron como "obligaciones" y en relación con las cuales se comprometieron a facilitar información al Gobierno del Canadá e indicaron que entendían que ese Gobierno realizaría auditorías anuales; y iv) al menos hasta el año-modelo 1996, el Gobierno del Canadá compiló anualmente información sobre el cumplimiento de las condiciones previstas en las cartas."

197. No obstante, es evidente que el mero hecho de que sean originarios de los Estados Unidos no es de por sí suficiente para conferir a los productos una característica, propiedad o calidad que los haga, por definición, "no similares" a cualquier producto importado.⁷¹

3.7.3. *La limitación del contenido extranjero "afecta" al "uso en el mercado interior" de los productos de que se trate*

198. El verbo "afectar" se ha interpretado muchas veces desde los primeros días del GATT. Según el informe del Grupo Especial encargado del asunto *Maquinaria agrícola italiana*,

la elección de las palabras "que afecte" implicaría que la intención del legislador era la de que las disposiciones del apartado 4 se refieran no sólo a las leyes y reglamentos que rigen directamente las condiciones de venta o de compra, sino, además, a todos los que puedan alterar en el mercado interior las condiciones de la competencia entre el producto de origen nacional y el producto de importación.⁷²

199. En el presente caso, la limitación del contenido extranjero "afecta" directamente al "uso en el mercado interior" de las mercancías porque muchas veces determinará qué mercancías utilizará un productor. En muchos casos, los productores estadounidenses, para no superar el límite, se ven obligados a integrar en sus productos una cierta cantidad de mercancías nacionales.

200. Además, como se indica en la sección [] *supra* habrá, por ejemplo, casos en los que una empresa se vea inducida a aumentar el valor de las mercancías estadounidenses que utiliza en previsión de disminuciones de precios (y por consiguiente del aumento del valor de los insumos extranjeros en relación con el precio del producto terminado). En otras palabras, también en esos casos la limitación del contenido desempeñará un papel en las decisiones sobre el origen de los insumos. En cualquier caso, siempre le resultará más fácil al productor estadounidense obtener el beneficio fiscal si privilegia a las mercancías nacionales sobre las extranjeras. Por tanto, la prescripción "afecta" a "la venta ... o uso" de las mercancías en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

201. Las palabras "que afecte" deben también interpretarse a la luz del objeto y fin del párrafo 4 del artículo III. Como recordó recientemente el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles*,

Se ha interpretado reiteradamente que la "obligación de otorgar un trato no menos favorable" establecida en el párrafo 4 del artículo III entraña una obligación de velar por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales. A ese respecto se ha sostenido que como el objetivo fundamental del artículo III es la protección de las expectativas sobre la relación de

⁷¹ En el asunto *Indonesia - Medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adoptado el 23 de julio de 1998 (*Indonesia - Automóviles*), el Grupo Especial observó, en el párrafo 14.113, que una:

distinción basada en el origen en cuanto a la tributación interior constituye ya, por sí misma, una violación del párrafo 2 del artículo III, sin que sea necesario demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados.

Véase también el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.174.

⁷² Informe del Grupo Especial encargado del asunto *Maquinaria agrícola italiana*, párrafo 12. El Órgano de Apelación confirmó esa interpretación del verbo "afectar" en el asunto *CE - Bananos*, WT/DS27/AB/R, párrafo 220.

competencia entre los productos importados y los productos nacionales, puede determinarse que una medida es incompatible con el párrafo 4 del artículo III debido a su posible efecto discriminatorio sobre los productos importados. La prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el gobierno en el mercado, y no a las opciones reales que hagan las empresas en ese mercado". Tanto en relación con el párrafo 2 del artículo III como con el párrafo 4 del artículo III se ha establecido que los efectos comerciales reales de una medida objeto de diferencia no son un criterio decisivo para determinar si en un asunto dado se satisface lo establecido en esas disposiciones. Por último, como ha señalado el Órgano de Apelación, para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional.⁷³

El Grupo Especial tomó esa resolución con respecto a una prescripción que describió como

una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados.⁷⁴

202. Este criterio es también claramente aplicable a la limitación del contenido extranjero estipulada en el programa de sustitución de las EVE: aunque el uso de mercancías estadounidenses garantizará siempre el cumplimiento de la prescripción de contenido, por lo que no obstaculizará las perspectivas de obtener la ventaja, el uso de insumos no estadounidenses disminuirá en muchos casos las posibilidades de no sobrepasar la limitación del contenido extranjero.

203. La limitación del contenido extranjero es una prescripción jurídica en virtud de la cual no pueden utilizarse insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite si un contribuyente desea obtener el beneficio fiscal.

204. Habida cuenta de lo anterior, el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles* estimó que la medida que acababa de describir

tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de los productos importados, incluso si la medida permite que se utilicen otros medios para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales.⁷⁵

Por consiguiente, concluyó que

⁷³ *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.78 (se omiten las notas). En apoyo de su posición, el Grupo Especial hace referencia, en las notas 842-845, al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Artículo 337 de la Ley Arancelaria de 1930* ("*Estados Unidos - Artículo 337*"), IBDD 36S/402, párrafos 5.11 y 5.13; al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Bebidas derivadas de la malta*, párrafo 5.31; al informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, página 16 del texto inglés; al informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *CE - Bananos*, párrafos 179 y 216. Las constataciones del Grupo Especial sobre el párrafo 4 del artículo III no fueron objeto de apelación.

⁷⁴ *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.82.

⁷⁵ *Ibid* (subrayado añadido).

Tampoco nos parece válido el argumento del Canadá de que las prescripciones en materia de VAC no "afectan" en la práctica a la venta o utilización en el mercado interno de piezas y equipos importados porque los niveles de VAC son tan bajos que pueden alcanzarse con facilidad sobre la base de los costos de la mano de obra exclusivamente. Como se ha indicado más arriba, y sobre la base del sentido corriente del término "afecte", debe considerarse que las prescripciones en materia de VAC afectan a la venta o utilización en el mercado interno de productos importados porque repercuten en la relación de competencia entre los productos importados y los nacionales al conferir una ventaja al uso de los productos nacionales y no ofrecerla si se utilizan productos importados. Estimamos, por tanto, que el hecho de que sea más fácil satisfacer las prescripciones en materia de VAC y obtener así los beneficios de la exención de derechos de importación si se utilizan productos nacionales que si se utilizan productos importados es suficiente para constatar que esas prescripciones afectan a la venta o el uso de los productos en el mercado interior, y no creemos que tengamos que examinar cuán importantes son las prescripciones en materia de VAC en las circunstancias presentes como factor que influye en las decisiones de los fabricantes de vehículos de motor del Canadá sobre la elección entre piezas, materiales y equipos no permanentes nacionales, por un lado, y piezas, materiales y equipos no permanentes importados, por otro.⁷⁶

205. De la misma manera, y dado que en muchos casos será más fácil respetar la limitación del contenido extranjero y obtener así los beneficios de la subvención de sustitución de las EVE si se utilizan productos de los Estados Unidos en lugar de productos importados, la posición competitiva de estos últimos productos en el mercado de los Estados Unidos está "afectada", y la limitación es contraria al párrafo 4 del artículo III del GATT.

3.7.4. Se otorga a los productos importados un "trato menos favorable"

206. Por último, al requerir en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales, la limitación del contenido extranjero impide a los productores que deseen beneficiarse del programa de sustitución de las EVE utilizar una cantidad equivalente de piezas y materiales importados, por lo que otorga a los productos importados un "trato menos favorable".

207. Además, la utilización de piezas y materiales nacionales permite más fácilmente a los beneficiarios no superar la limitación del contenido extranjero, y por ello optar a los beneficios fiscales supeditados a ese límite, que si utilizaran productos "similares" no estadounidenses.

208. Como consecuencia, los posibles beneficiarios siempre preferirán, en igualdad de condiciones, los "artículos" estadounidenses a los productos similares importados. Por tanto, en cualquier caso la limitación del contenido extranjero otorga a los productos importados un "trato menos favorable" que a los productos similares nacionales por lo que respecta a su uso.

209. Los Estados Unidos pueden tratar de reafirmar, en relación con la presente alegación, su argumento de que también es posible satisfacer la limitación del contenido extranjero sin necesidad de usar artículos estadounidenses, y que por ello esa prescripción no es incompatible con la OMC.

210. Sin embargo, el párrafo 4 del artículo III del GATT debe respetarse en todos y cada uno de los casos, para cada una de las transacciones. El Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional*⁷⁷ confirmó en su informe que en el

⁷⁶ *Ibid*, párrafo 10.83.

⁷⁷ *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional* ("Estados Unidos - Gasolina"), informe del Grupo Especial, WT/DS2/R, 29 de enero de 1996.

marco del párrafo 4 del artículo III es preciso hacer un análisis transacción por transacción. En el citado informe, el Grupo Especial rechazó el argumento de que las medidas de los Estados Unidos impugnadas en aquel caso podían justificarse porque la gasolina importada recibía "globalmente" un trato no menos favorable que el concedido a la gasolina nacional. Los Estados Unidos no apelaron contra ese elemento del informe del Grupo Especial. El Grupo Especial rechazó el razonamiento "global" porque significaría que el trato menos favorable en un caso podría compensarse mediante un trato más favorable en otro caso, y observó que ese criterio también había sido rechazado en el marco del GATT de 1947.⁷⁸

211. Es por ello evidente que con arreglo al párrafo 4 del artículo III es preciso hacer un análisis a nivel de cada producto, y no a nivel de la aplicación de la ley a todos los posibles productos. Ningún producto en concreto debe recibir un trato menos favorable que un producto similar nacional, y ello en todos los casos y para todas las transacciones.

3.7.5. Los precedentes y el Acuerdo sobre las MIC confirman que la limitación del contenido extranjero es incompatible con el párrafo 4 del artículo III

212. Las prescripciones en materia de contenido local constituyen una clara infracción de las prescripciones en materia de trato nacional establecidas en el párrafo 4 del artículo III del GATT, que ya han sido condenadas por grupos especiales del GATT/OMC en varias ocasiones.

213. En el asunto *Canadá - FIRA*, el Grupo Especial constató que los compromisos contraídos ante el Gobierno del Canadá por algunos inversores extranjeros para, entre otras cosas, adquirir productos de origen canadiense en cantidades o proporciones especificadas eran contrarios al párrafo 4 del artículo III.⁷⁹

214. De manera análoga, en el asunto *CEE - Piezas y componentes*, el Grupo Especial concluyó que las CE, al supeditar la suspensión de procedimientos antielusión a que se contrajera el compromiso de limitar el uso de piezas y materiales japoneses, actuaron de manera incompatible con el párrafo 4 del artículo III.⁸⁰

215. En el asunto *Indonesia - Automóviles*, el Grupo Especial constató que el otorgamiento al fabricante del denominado "Automóvil Nacional" de determinados beneficios fiscales y en materia de derechos de importación condicionados a la satisfacción de un determinado porcentaje de contenido local constituía una infracción del párrafo 4 del artículo III.⁸¹

216. Por último, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial afirmó que el otorgamiento a ciertos fabricantes de vehículos de motor de una exención de derechos de aduana supeditada al cumplimiento de determinadas prescripciones en materia de "Valor Añadido Canadiense" era incompatible con el párrafo 4 del artículo III.⁸²

217. El *Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio* (el "Acuerdo sobre las MIC") ha confirmado más allá de toda duda que las prescripciones en materia de

⁷⁸ El Grupo Especial hizo referencia al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Estados Unidos - Artículo 337*.

⁷⁹ *Canadá - FIRA*, informe del Grupo Especial, párrafos 5.4-5.12.

⁸⁰ *CEE - Piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, párrafos 1.19-5.21.

⁸¹ *Indonesia - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafos 14.83 y siguientes.

⁸² *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafos 10.58 y siguientes.

contenido local son incompatibles con el párrafo 4 del artículo III del GATT. El punto I a) de la Lista ilustrativa de las MIC incluye, entre las MIC incompatibles con el párrafo 4 del artículo III, las que requieren

"a) la ... utilización por una empresa de productos de origen nacional ..., ya se especifiquen en términos de ... valor de los productos, o como proporción del ... valor de su producción local"

218. Como han explicado las CE en la sección [3.3.2] *supra*, la limitación del contenido extranjero estipulada en el programa de sustitución de las EVE equivale en muchos casos a una prescripción de utilizar productos estadounidenses en lugar de artículos importados. Equivale, por tanto, a las prescripciones descritas en el punto I a) de la Lista ilustrativa. Esto confirma una vez más que es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

3.7.6. Conclusión

219. Por las razones arriba expuestas, las CE estiman que el Grupo Especial debe constatar que el programa de sustitución de las EVE otorga a los productos estadounidenses un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de dichos productos para la producción de bienes para exportar en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

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

3.8.1. Introducción

220. Aparentemente, los Estados Unidos no han tenido en cuenta del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar las recomendaciones del OSD en el presente caso. Su principal argumento, el de que es posible beneficiarse del programa de sustitución de las EVE produciendo fuera de los Estados Unidos, no afecta a los productos agropecuarios. Como argumentaron los propios Estados Unidos en el procedimiento original del Grupo Especial⁸³:

hay que reconocer asimismo que para importantes industrias exportadoras, el requisito del 50 por ciento tiene poca o ninguna importancia práctica. Por ejemplo, en el sector agropecuario, a que las Comunidades Europeas se refieren en este caso, la noción de incorporar bienes importados a los productos de exportación es impráctica y artificial. Por lo tanto, para el sector agropecuario, es en gran medida inaplicable el requisito del 50 por ciento.

221. Por consiguiente, los Estados Unidos están de acuerdo en que por su propia naturaleza los productos agropecuarios, y en particular los productos básicos, sólo pueden satisfacer la prueba si se producen en los Estados Unidos. Ciertamente se "cultivan" fuera de los Estados Unidos a los efectos de la condición establecida en el párrafo C) i).

⁸³ Informe del Grupo Especial, párrafo 4.1211.

222. El Grupo Especial recordará que constató⁸⁴ que los Estados Unidos habían:

actuado de forma incompatible con sus obligaciones en virtud del párrafo 3 del artículo 3 del Acuerdo sobre la Agricultura (y en consecuencia con sus obligaciones en virtud del artículo 8 de ese Acuerdo):

- al otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1 d) del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura por encima de los niveles de compromiso en materia de cantidades especificados en la Lista de los Estados Unidos con respecto al trigo;
- al otorgar subvenciones a la exportación de las enumeradas en el párrafo 1d) del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura con respecto a todos los productos no consignados en la Lista.

223. Sin embargo, el Órgano de Apelación no compartió la opinión de que el programa EVE entrañaba una reducción de los costos de comercialización de las exportaciones en el sentido del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Esto se debe a que adoptó una interpretación de la palabra "comercialización" ligeramente distinta de la aplicada por el Grupo Especial.⁸⁵

224. Por consiguiente, el Órgano de Apelación examinó la alegación alternativa de las CE en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* y afirmó que⁸⁶:

los Estados Unidos actúan de forma incompatible con las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar subvenciones a la exportación, a través de la medida relativa a las EVE, en una forma que da lugar, o que amenaza dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a productos agropecuarios tanto consignados como no consignados en la Lista;

225. Una consecuencia de la aceptación por el Órgano de Apelación de la alegación alternativa es que la distinción entre los productos agropecuarios consignados en listas y los no consignados en listas pierde toda importancia, ya que el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* se refiere igualmente a los dos tipos de productos.

226. Las CE demostrarán en la [sección 3.7.2] *infra* que con la introducción del programa de sustitución de las EVE no ha cambiado nada, y que los Estados Unidos siguen actuando en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al otorgar subvenciones a la exportación, a través del programa de sustitución de las EVE, en una forma que da lugar, o que amenaza con dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a los productos agropecuarios, tanto consignados como no consignados en listas.

227. En caso de que los Estados Unidos adujeran o el Grupo Especial estimara que el programa de sustitución de las EVE no está prohibido en virtud del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* por tratarse de una subvención en el sentido del párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo,

⁸⁴ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.1 b).

⁸⁵ Informe del Órgano de Apelación, párrafos 131 y 132.

⁸⁶ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 171 d).

las CE aducirán también alternativamente, en la [sección 3.7.3] *infra*, que en cualquier caso el programa de sustitución de las EVE será incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del *Acuerdo sobre la Agricultura* por razones análogas a las expuestas por el Grupo Especial con respecto al programa EVE.

3.8.2. *El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura*

228. El razonamiento del Órgano de Apelación en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura* puede resumirse en la forma siguiente:

- El Órgano de Apelación concluyó que el programa EVE entrañaba una "subvención supeditada a los resultados de exportación" en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, esencialmente por las mismas razones subyacentes en su conclusión y la conclusión correspondiente del Grupo Especial con respecto al *Acuerdo SMC*⁸⁷;
- El Órgano de Apelación razonó seguidamente que la expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación" en el párrafo 1 del artículo 10 debe considerarse, cuando se lee a la luz de los artículos 3, 8 y 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, relacionada tanto con los productos agropecuarios *consignados en listas* como con los *no consignados en listas*⁸⁸;
- El párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* prohíbe las subvenciones a la exportación que sean "aplicadas de forma *que constituya o que amenace constituir una elusión* de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación". Dado que el programa EVE crea un *derecho reconocido* a recibir cantidades ilimitadas de subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, tanto para los productos consignados en listas como para los no consignados, el Órgano de Apelación concluyó que "como mínimo" amenaza con constituir una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación en virtud de las cláusulas primera y segunda del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*⁸⁹;
- Por consiguiente, las subvenciones EVE son también incompatibles con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en el que los Miembros se comprometen a no otorgar subvenciones a la exportación más que de conformidad con dicho Acuerdo.⁹⁰

229. Cabe aplicar exactamente el mismo razonamiento por lo que respecta al programa de sustitución de las EVE. Ciertamente, la elusión de una elusión no deja de ser una elusión.

230. Las CE han demostrado más arriba que el programa de sustitución de las EVE conlleva subvenciones a la exportación. El programa de sustitución de las EVE crea también un derecho reconocido a que las empresas reciban esas subvenciones. Por consiguiente, éstas, "como mínimo" *amenazarán* con eludir los compromisos en materia de subvenciones a la exportación, es decir, el compromiso estipulado en la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la*

⁸⁷ Informe del Órgano de Apelación, párrafos 136 a 142.

⁸⁸ Informe del Órgano de Apelación, párrafos 145 a 147.

⁸⁹ Informe del Órgano de Apelación, párrafos 150 y 153.

⁹⁰ *Ibid*, párrafo 154.

Agricultura de no otorgar subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 con respecto a los productos consignados en listas por encima de los niveles de compromiso en materia de desembolsos presupuestarios y cantidades especificados en la parte pertinente de su Lista, y el compromiso estipulado en la segunda cláusula del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura* de no otorgar ninguna de las subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 a los productos no consignados en listas. El programa de sustitución de las EVE es por tanto también incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

3.8.3. *Alternativamente, las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del Acuerdo sobre la Agricultura leídos en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo*

231. Como no sea manteniendo que el programa de sustitución de las EVE no da lugar a subvenciones o que éstas no están supeditadas a la exportación, parece que la única forma en que los Estados Unidos podrían aducir que las subvenciones de sustitución de las EVE escapan a la prohibición estipulada en el párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* sería alegar que se trata de subvenciones a la exportación incluidas en una de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

232. Con independencia del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, que a juicio del Órgano de Apelación no es aplicable al sacrificio de ingresos fiscales vinculado indirectamente a la comercialización de productos agropecuarios, la única disposición del párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* que se ha llegado a mencionar como posiblemente relacionada con este tipo de subvención⁹¹ es el apartado a).

233. Para el caso en que los Estados Unidos formularan ese argumento, las CE mantienen, alternativamente, que las subvenciones de sustitución de las EVE son incompatibles con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con cualquier apartado del párrafo 1 del artículo 9 que se considere aplicable, por las mismas razones, *mutatis mutandis*, aducidas por el Grupo Especial en los párrafos 7.144 a 7.151 y 7.160 a 7.177 de su informe original. No es preciso que las CE analicen aquí la aplicabilidad del apartado del párrafo 1 del artículo 9 que pueda considerarse aplicable, porque eso es lo que se establecerá o reconocerá en cualquier caso antes de examinar la alegación alternativa.

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

234. El artículo 2 de la Ley de Sustitución de las EVE prevé formalmente la derogación del programa EVE. Dice así:

Queda derogada la subsección C de la parte III del subcapítulo N del capítulo 1
(en relación con la tributación de las empresas de venta en el extranjero).

235. Sin embargo, esa derogación es en cierto modo ilusoria, porque las transacciones EVE pueden proseguir por un período indefinido.

⁹¹ El Grupo Especial observó que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 9 podía ser pertinente en la nota 700 del párrafo 7.159 de su informe. Los Estados Unidos también se refirieron a menudo a esa disposición al argumentar en apoyo de su opinión de que el apartado d) no era aplicable al programa EVE.

236. Aunque el artículo 5(c)(1) de la Ley de Sustitución de las EVE establece en términos generales que la Ley se aplica a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000, y que no podrán crearse nuevas EVE después de esa misma fecha, por lo que respecta a las EVE "existentes el 30 de septiembre de 2000 y en cualquier momento ulterior" las enmiendas establecidas en la Ley de Sustitución de las EVE no se aplicarán a ninguna transacción que tenga lugar.

- antes del 1º de enero de 2002, o
- después del 31 de diciembre de 2001, de conformidad con un contrato vinculante
 - con partes no vinculadas y
 - en vigor al 30 de septiembre de 2000

237. Los contratos vinculantes incluyen las opciones de renovación de contratos, las opciones de compra y las opciones de sustitución incluidas en un contrato. Esto sólo es aplicable si esas opciones son vinculantes para el vendedor o el arrendador o equivalente.

238. No hay ningún límite legal a la duración del programa EVE a través de esos contratos y opciones.

239. Las CE sostienen que la disposición arriba citada permite a las empresas seguir beneficiándose del programa EVE, incompatible con la OMC, por un plazo indefinido, perpetuando así más allá del plazo previsto en el informe del Grupo Especial y confirmado por el Órgano de Apelación las infracciones que se constató resultaban del programa EVE. Por consiguiente, los Estados Unidos no han aplicado las recomendaciones y resoluciones pertinentes del OSD.

240. Además, de conformidad con el artículo 5(c)(2) de la Ley de Sustitución de las EVE, las EVE pueden renunciar a ese beneficio solicitando someterse de inmediato a las nuevas normas, si procede, mediante una "opción" a esos efectos. Esa opción puede hacerse con respecto a una sola transacción, de modo que para el resto se aplicarán las nuevas reglas. Como es natural, esto ofrece a las viejas EVE una posibilidad más de sacar el mayor provecho de sus ventajas fiscales recurriendo a la fórmula más adecuada.

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

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

242. Al adoptar el 20 de marzo de 2000, los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación, el OSD también formuló recomendaciones y resoluciones relativas al cumplimiento "efectivas a más tardar el 1º de octubre de 2000", es decir, la fecha límite establecida en el informe del Grupo Especial y confirmada por el Órgano de Apelación.⁹²

⁹² Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

243. Naturalmente, la no aplicación por los Estados Unidos de las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos establecidos habría puesto a los Estados Unidos en situación de incumplimiento a partir del 1º de octubre de 2000. De esa forma se hubieran visto expuestos al riesgo de adopción de contramedidas y de suspensión de concesiones u otras obligaciones por parte de las CE.

244. Como era evidente que no podrían cumplir los plazos establecidos, los Estados Unidos pidieron al OSD que modificara el plazo para el cumplimiento, a lo que el OSD accedió el 12 de octubre de 2000.⁹³

245. Las CE observan que la Ley de Sustitución de las EVE se promulgó como tal al ser firmada por el Presidente de los Estados Unidos el 15 de noviembre de 2000, es decir, 15 días después de expirar el plazo ampliado por el OSD.

246. Por consiguiente, las CE sostienen que los Estados Unidos no aplicaron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos establecidos por el OSD, por lo que también infringieron el artículo 21 del ESD.

4. OBJECCIÓN PRELIMINAR: DERECHOS DE TERCEROS CON ARREGLO AL PROCEDIMIENTO DE TRABAJO DEL GRUPO ESPECIAL

247. Antes de concluir, las CE desean señalar a la atención del Grupo Especial una dificultad relativa a los terceros participantes, derivada, sin duda por inadvertencia, de su Procedimiento de Trabajo.

248. En el Procedimiento de Trabajo adicional adoptado por el Grupo Especial de conformidad con el párrafo 1 del artículo 12 del ESD (y el punto 11 del apéndice 3 del ESD), la regla 9 regula el acceso de terceras partes a las comunicaciones de las partes principales. En su parte pertinente establece que

Los terceros recibirán copias de las primeras comunicaciones escritas de las partes. Cualquiera de las partes podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones.

249. Se establece, por tanto, una clara distinción entre el acceso a las primeras comunicaciones y a las demás comunicaciones. Aunque los terceros tienen pleno derecho a obtener una copia de las primeras comunicaciones escritas de las partes principales, su acceso a las demás comunicaciones se deja al arbitrio de esas partes principales.

250. Las CE estiman que los intereses de los terceros reconocidos en el ESD no están adecuadamente protegidos en el presente caso, ya que se niega a esas partes el derecho reconocido a recibir una copia de las comunicaciones de las partes a la primera reunión del Grupo Especial que no sean las primeras comunicaciones.

251. A juicio de las CE, esa parte del Procedimiento de Trabajo es incompatible con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD, que dice así:

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

⁹³ WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000; WT/DSB/M/90, 31 de octubre de 2000, párrafo 6.

252. Esta disposición es vinculante para las partes y para el Grupo Especial; carece de toda ambigüedad y no prevé excepciones ni exenciones. Los grupos especiales no están facultados para eximirse en sus procedimientos de trabajo del cumplimiento de las disposiciones vinculantes del ESD que otorgan derechos procesales a las partes o los terceros. Tampoco obra en interés de un procedimiento justo y objetivo evitar que los terceros tengan acceso a parte de las comunicaciones escritas que se hacen para preparar la primera (y única) reunión sustantiva del Grupo Especial con las partes y los terceros.

253. Las CE se permiten recalcar que el procedimiento del Grupo Especial podría verse por esta razón gravemente menoscabado. Es obvio que evitar que los terceros puedan participar útilmente en el procedimiento no facilitará la labor del Grupo Especial, que ha de hacer una evaluación objetiva de los hechos y las cuestiones jurídicas que se le han planteado. No debería obligarse a los terceros a basar su contribución en un procedimiento de solución de diferencias en adivinanzas o información de oídas sobre los argumentos presentados por las partes. Los Procedimientos de Trabajo no permiten a los terceros estar plenamente informados sobre los argumentos intercambiados ante el Grupo Especial en el momento de celebración de la reunión sustantiva con las partes y los terceros. Como consecuencia de ello, la limitación del acceso a los documentos que el Grupo Especial tiene ante sí en el momento de reunirse con las partes y los terceros también privará probablemente al Grupo Especial del beneficio de una contribución útil de los terceros, que podría ayudar al Grupo Especial a hacer la evaluación objetiva que está obligado a hacer en virtud del artículo 11 del ESD.

254. Las CE son conscientes de que otros grupos especiales han adoptado procedimientos de trabajo similares, y que ello es sin duda el origen de la adopción de la disposición arriba citada en el presente procedimiento. Sin embargo, una práctica que choca con las disposiciones expresas y los objetivos del ESD no puede considerarse justificada por el hecho de que también se haya seguido en otros procedimientos. Un error de procedimiento no se subsana repitiéndolo. Como en todos los demás casos de naturaleza análoga en los que han participado, las CE mantienen que esta forma de proceder es incompatible con las garantías fundamentales de equidad procesal que están implícitas en el ESD y que deben ser respetadas por este Grupo Especial, con independencia de la práctica que puedan haber aplicado cualesquiera otros grupos especiales.⁹⁴

255. En un informe anterior, un grupo especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD (*Australia - Salmón*)⁹⁵ ha abordado esta cuestión, pero ha adoptado una opinión distinta de la arriba expuesta por las CE. Las CE se permiten hacer las siguientes observaciones sobre el razonamiento contenido en el informe sobre el asunto *Australia - Salmón*.

256. En ese asunto, el Grupo Especial reconoció expresamente que el hecho de enviar a los terceros únicamente copias de lo que -normalmente- es la primera ronda de comunicaciones constituye una mera "práctica" con arreglo al párrafo 3 del artículo 10.⁹⁶ Esto viene realmente a confirmar que no hay en el ESD ninguna prescripción jurídica a esos efectos.

257. El Grupo Especial hizo también referencia a la naturaleza abreviada de los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21. Sin embargo, las CE insisten una vez más en que facilitar a los terceros todas las comunicaciones de que disponga el Grupo Especial antes de la sesión con los

⁹⁴ Cfr. párrafos 3.7 a 3.10 del informe del Grupo Especial sobre el asunto *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles - Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*", documento WT/DS126/RW, 21 de enero de 2000.

⁹⁵ *Australia - Medidas que afectan a las importaciones de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, informe del Grupo Especial, WT/DS18/RW, 18 de febrero de 2000.

⁹⁶ *Ibid*, párrafo 7.

terceros de ningún modo haría que el procedimiento fuera más lento o engorroso. Incumbiría a los terceros aprovechar la oportunidad de hacer una intervención plenamente fundamentada ante el Grupo Especial dentro de los plazos ya establecidos por este último.

258. Habida cuenta de lo anterior, las CE solicitan al Grupo Especial que resuelva que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales anteriores a la reunión única del Grupo Especial. Para que esta resolución sea efectiva, las CE solicitan al Grupo Especial que la formulen y la comuniquen a las partes y a los terceros lo antes posible después de que los Estados Unidos hayan tenido la oportunidad de hacer observaciones al respecto, es decir, después de la recepción de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos y antes de la fecha establecida para la presentación de las segundas comunicaciones escritas.

5. CONCLUSIÓN

259. Por los motivos arriba expuestos, las CE solicitan al Grupo Especial que constate que:

- El programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de Sustitución de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*.
- El programa de sustitución de las EVE establece subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, en infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Esta prohibición se ve respaldada y confirmada por el hecho de que esas subvenciones están específicamente relacionadas con exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.
- La limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.
- El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos de los Estados Unidos un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de esos productos para la producción de mercancías de exportación en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.
- El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, alternativamente, con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo.
- Los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

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

260. Además, las CE solicitan al Grupo Especial que dicte una resolución preliminar en el sentido de que los terceros tienen derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formule esa resolución preliminar y la comunique a las partes y a los terceros lo antes posible después de la recepción de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos y antes de la fecha establecida para la presentación de las segundas comunicaciones escritas.

ANEXO

Costo de los materiales como porcentaje del valor equitativo de mercado de los productos

El artículo 943(1)(C) del IRC, introducido por la *Ley de Derogación de las Disposiciones relativas a las EVE y Exclusión de los Ingresos Extraterritoriales*, define los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como, entre otros,

los bienes -

- C) cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:
 - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
 - ii) costos directos de la mano de obra (determinados conforme a los principios del artículo 263(A) realizados fuera de los Estados Unidos.

El costo de los materiales como porcentaje del precio final de cualquier producto varía en razón de diversos factores, por ejemplo el precio de mercado de los materiales, el costo relativo de otros factores de producción (por ejemplo mano de obra, gastos generales, depreciación), el nivel de integración del productor de que se trate y el nivel de beneficios previsto.

Sin embargo, hay algunos productos fabricados o montados en determinadas formas en los que los materiales constituyen un insumo tan importante que es difícil creer que su contribución al valor equitativo de mercado pueda ser alguna vez inferior al 50 por ciento.

El principal argumento jurídico de las CE con respecto a esta prescripción se detalla en el texto de su comunicación al Grupo Especial. Además, y exclusivamente con la finalidad de ilustrar esa argumentación general, las CE han reunido algunos datos relativos a la producción en determinados sectores (que han corroborado con información obtenida de ciertas industrias europeas y en el curso de varias investigaciones comerciales).

Los ejemplos más evidentes serán productos relativamente básicos, con poco o ningún valor de marca, con bajo nivel de elaboración y reducido margen de beneficios. A continuación se exponen algunos de ellos.

1. La rama de producción de acero

a) Rollos laminados en caliente

Los rollos laminados en caliente se fabrican en acerías y son el material previo para muchos tipos de productos de acero, por ejemplo tiras anchas y estrechas, productos laminados en frío, tubos. El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de los rollos laminados en caliente es de unos 207 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 220 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Hierro	109 euros por tonelada
Chatarra de acero	15 euros por tonelada
Otros	8 euros por tonelada
Total	132 euros por tonelada

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de los rollos laminados en caliente es del 60 por ciento.

b) Chapa de acero pesada

El costo normal de producción (incluidos los gastos VAG) de la chapa pesada es de 290 euros por tonelada; sobre esa base, el valor equitativo de mercado es de unos 310 euros por tonelada.

El costo de los materiales utilizados en la producción es el siguiente:

Placas de acero	200 Euros por tonelada
Chatarra de acero	-10 Euros por tonelada (recuperada)
Total	190 Euros por tonelada

La contribución de los materiales al valor equitativo de mercado de la chapa de acero es del 61 por ciento.

c) Flejes de acero inoxidable

La materia prima para fabricar flejes de acero inoxidable es el alambón de acero inoxidable. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 61 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

2. Otros productos metálicos

a) Hojas de aluminio para uso doméstico

La principal materia prima para la fabricación de las hojas de aluminio para uso doméstico es la chapa de aluminio. El costo de la materia prima representa entre el 58 y el 63 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

3. Tejidos de fibra de vidrio

La materia prima para producir tejidos de fibra de vidrio es el hilo de fibra de vidrio. El costo de la materia prima representa entre el 55 y el 60 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

4. Productos químicos y fibras sintéticas

a) Resina para botellas de politereftalato de etileno

Las materias primas utilizadas en la fabricación de este producto, que se utiliza para producir botellas de plástico, son el ácido tereftálico purificado, el monoetilenglicol, el dietilenglicol y el ácido isoftálico. Representan conjuntamente hasta el 70 por ciento del valor equitativo de mercado (precio normal de venta) del producto final.

5. Aeronaves

Los motores de una aeronave pueden representar el 30 por ciento del precio final del producto acabado. De manera análoga, la aviónica de una aeronave moderna puede también costar un 30 por ciento del valor final.

Los motores y la aviónica se adquieren normalmente a proveedores externos. Conjuntamente pueden representar el 60 por ciento del precio final.

NOTA

El montaje siempre conlleva costos directos de mano de obra que pueden ser muy altos. Esto significa que, utilizando como ejemplo las aeronaves donde los motores y la aviónica procedentes de otras fuentes representan el 60 por ciento del valor final, el 10 por ciento que debe obtenerse en los Estados Unidos o de éstos con objeto de no superar el límite del 50 por ciento se ve aumentado por la cuantía de los costos directos de la mano de obra extranjera en que también incurre el productor.

Lista de Pruebas Documentales

- EC-1 Extracto de *Inside US Trade*, 24 de marzo de 2000 (página 9).
- EC-2 Propuesta inicial de los Estados Unidos para sustituir el programa EVE.
- EC-3 Carta del Comisionado Lamy al Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat, 26 de mayo de 2000.
- EC-4 Carta del Comisionado Lamy al Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat, 31 de agosto de 2000.
- EC-5 *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("Ley de sustitución del régimen de las EVE").
- EC-5A *Technical Explanation of the Senate Amendment to H.R. 4986, the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000* (JCX-111-00), 1º de noviembre de 2000.
- EC-6 Informe del Servicio de Investigación del Congreso sobre Beneficios Fiscales de las Empresas de Venta en el Extranjero para la Exportación, y OMC, *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, especialista en finanzas públicas. División de Gobierno y Finanzas.
- EC-7 Informe verbal del Secretario de Estado Adjunto de los Estados Unidos Eizenstat durante el proceso de aprobación por el Comité de Finanzas del Senado del proyecto de Ley de Sustitución de las EVE, 19 de septiembre de 2000, *Inside US Trade*, 3 de noviembre de 2000 (el artículo comienza en la página 26 y continúa en las páginas 24 y 25. El texto citado figura en la página 25).
- EC-8 Estimación de costos de la Oficina Presupuestaria del Congreso, 13 de septiembre de 2000.
- EC-9 Lista de disposiciones del subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo B, Parte III del IRC, por las que determinados ingresos se eximen del pago de impuestos en los Estados Unidos.

ANEXO A-2

PRIMERA COMUNICACIÓN ESCRITA DE LOS ESTADOS UNIDOS

(7 de febrero de 2001)

ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. INTRODUCCIÓN.....	62
II. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO	64
III. ANTECEDENTES FÁCTICOS.....	66
A. DESCRIPCIÓN DE LA LEY	66
1. Los objetivos de la Ley y sus efectos en el sistema fiscal de los Estados Unidos.....	67
a) Aplicación de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación	67
b) El nuevo criterio de los Estados Unidos con respecto a la tributación de los ingresos en el extranjero.....	67
c) Una medida para evitar la doble imposición	68
2. Descripción de los ingresos extraterritoriales excluidos	68
a) El componente cualitativo de los ingresos excluidos; su naturaleza extraterritorial	69
b) El componente cuantitativo de los ingresos de comercio exterior excluidos	70
3. Trato equitativo a los contribuyentes	70
4. La fecha de entrada en vigor de la Ley	71
5. Las disposiciones transitorias de la Ley	71
B. LA LEY ACERCA AL MODELO EUROPEO EL CRITERIO ESTADOUNIDENSE EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS EN EL EXTRANJERO	72
C. LA LEY ES FUNDAMENTALMENTE DISTINTA DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE.....	74
1. La EVE era una excepción relativamente restringida de las normas generales de los Estados Unidos sobre tributación en todo el mundo de los ingresos relacionados con la exportación	74
2. La Ley supone un cambio fundamental en el régimen fiscal aplicable a los ingresos extraterritoriales en los Estados Unidos.....	75
3. La Ley no obliga a exportar	75
IV. CUESTIONES PLANTEADAS EN EL PRESENTE PROCEDIMIENTO	75
V. ARGUMENTOS.....	76
A. CONSIDERACIONES GENERALES	76
B. LA EXCLUSIÓN DE INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO SMC	77
1. Con arreglo al artículo 1, el punto de referencia normativo es la "norma nacional vigente" del Miembro.....	77

2.	Al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", la Ley no condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían	79
a)	Con arreglo a la legislación fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" definen la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos	80
b)	Los Miembros de la OMC están facultados para modificar la norma que delimita su propia jurisdicción fiscal.....	81
c)	Con arreglo al punto de referencia normativo modificado de los Estados Unidos, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos "que en otro caso se percibirían"	81
3.	Los argumentos de las CE en virtud del artículo 1 son incompatibles con el texto del inciso ii) tal como fue interpretado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto <i>EVE</i>	83
a)	El argumento de las CE de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley debe considerarse como una exención	83
b)	El argumento de las CE de que los ingresos excluidos constituyen una subvención porque la exclusión debería ser más amplia.....	83
c)	El argumento de las CE de que los "ingresos extraterritoriales" no son una "categoría general"	84
4.	Las CE no han logrado demostrar que, de hecho, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley tiene por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.....	86
C.	LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC	87
1.	El sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3	88
2.	La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación	89
a)	La Ley no condiciona expresamente la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación.....	89
b)	En su aplicación, la Ley no condiciona la disponibilidad de la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación	90
i)	La Ley aplica un principio neutral por lo que respecta a la exportación.....	90
ii)	Dado que los ingresos extraterritoriales derivan de una amplia gama de transacciones extranjeras, los contribuyentes pueden reunir las condiciones establecidas en el nuevo régimen sin necesidad de exportar	91
iii)	Con arreglo a la Ley, los contribuyentes pueden sacar el máximo provecho de sus ingresos extraterritoriales excluibles sin necesidad de exportar.....	92
iv)	El requisito de uso en el extranjero define en parte lo que es una "transacción extranjera"	93
3.	La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico erróneo.....	94
a)	Las CE crean un nuevo criterio para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3	94
b)	La Ley no hace de los resultados de exportación "una entre varias otras condiciones".....	94
4.	La alegación de las CE de que la exclusión no se aplicará a las manufacturas extranjeras es errónea y no encuentra fundamento en los hechos.....	96

a)	La aplicación de la exclusión a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero no está limitada a los casos en que un fabricante extranjero opta por ser asimilado a los nacionales	96
b)	Las empresas manufactureras extranjeras pueden optar por ser asimiladas a las nacionales sin quedarsujetas al pago de impuestos adicionales	97
c)	La opción de asimilación tenía por finalidad igualar el trato fiscal otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero	98
5.	Las CE no han logrado demostrar que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a la exportación.....	98
D.	COMO LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO, LA EXCLUSIÓN NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DE LA QUINTA FRASE DE LA NOTA 59 DEL ACUERDO SMC	99
1.	Relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y la nota 59	99
a)	Las prácticas que con arreglo a lo especificado en el Anexo I no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por el Acuerdo SMC	100
b)	La relación entre el párrafo e) del Anexo I y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3	100
c)	Relación entre la nota 59 y el párrafo e)	101
i)	Primera frase de la nota 59; aplazamiento.....	101
ii)	La quinta frase de la nota 59; evitar la doble imposición.....	102
d)	En la nota 59 se mencionan determinadas medidas como medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5	104
2.	Medidas para evitar la doble imposición en virtud de la nota 59	105
a)	La no imposición de ingresos procedentes del extranjero es un método generalmente aceptado para evitar la doble imposición	105
b)	Explicación del método de exención (no imposición) para evitar la doble imposición; las normas modelo de la OCDE	106
c)	El método de exención puede hacer posible una reducción global de los impuestos para algunos contribuyentes.....	108
3.	La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59.....	109
a)	La Ley se basa en la no imposición y no en los descuentos fiscales como mecanismo para evitar la doble imposición	109
b)	La Ley establece una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero	110
c)	La exclusión establecida por la Ley es afín a las exenciones territoriales establecidas en los sistemas de Estados miembros de las CE	111
4.	Conclusión.....	111
E.	LA REGLA DEL 50 POR CIENTO APLICABLE A UN DETERMINADO VALOR EXTRANJERO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY SEA INCOMPATIBLE CON EL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC	112
1.	La nota 5 del Acuerdo SMC priva de sentido a la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3	112

2.	El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3	112
3.	Las CE no han comprendido la regla del 50 por ciento	113
4.	El asunto <i>Canadá - Automóviles</i> confirma que la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados	114
a)	La decisión del Órgano de Apelación	114
b)	La aplicación del asunto <i>Canadá - Automóviles</i> a la Ley	115
F.	LA REGLA DEL 50 POR CIENTO ESTABLECIDA EN LA LEY NO ES INCOMPATIBLE CON EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT DE 1994.....	116
1.	El sentido del párrafo 4 del artículo III.....	116
2.	La descripción que hacen las CE de la regla del 50 por ciento es inexacta.....	116
3.	Las CE no han presentado prueba alguna que fundamente su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III.....	117
G.	LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO INFRINGE LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS POR LOS ESTADOS UNIDOS EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA	119
H.	LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD.....	119
1.	Basándose en todas las circunstancias propias de esta diferencia, el Grupo Especial debe constatar que las disposiciones transitorias de la Ley constituyen un método razonable para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD.....	120
2.	Los Estados Unidos cumplieron los plazos especificados por el OSD	121
I.	EL GRUPO ESPECIAL DEBE RECHAZAR LA OBJECCIÓN PRELIMINAR DE LAS CE RELATIVA A LOS DERECHOS DE LOS TERCEROS	122
VI.	CONCLUSIÓN.....	124

I. INTRODUCCIÓN

1. Las Comunidades Europeas ("CE") han iniciado este procedimiento para impugnar la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("La Ley").¹ Las CE alegan que la nueva Ley es en lo fundamental idéntica a las anteriores disposiciones fiscales estadounidenses relativas a las empresas de venta en el extranjero (o "EVE"), que ha sustituido, y proponen interpretaciones sin precedentes de normas de la OMC. Los Estados Unidos presentan esta comunicación al Grupo Especial para explicar cómo funciona la nueva Ley y por qué ésta es compatible con las reglas de la OMC.

2. Los esfuerzos de las CE por presentar una imagen de la Ley idéntica a la que utilizaron con respecto a las EVE están condenados al fracaso, ya que la Ley se elaboró precisamente para remediar deficiencias constatadas por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación que estuvieron a cargo del asunto *EVE*. La Ley difiere de la EVE en muchos aspectos, pero dos de ellos son particularmente significativos. En primer lugar, en contraste con la EVE, la Ley modifica la norma general -o punto de referencia normativo- de los Estados Unidos relativa a la tributación de los ingresos extranjeros y no crea una excepción que permita ahorrar impuestos frente a lo dispuesto en una norma general recaudatoria por lo demás aplicable. Por consiguiente, la Ley no otorga una subvención. En segundo lugar, como la Ley se aplica a una amplia categoría de ingresos, no está supeditada la exportación.

¹ Ley Pública 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), copia adjunta como prueba documental US-1.

Por tanto, la Ley no crea -como constataron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el caso de las EVE- una situación en la que un Miembro de la OMC, "habiendo decidido gravar una categoría determinada de ingresos de fuente extranjera ... crea una exención supeditada a la exportación ... de sus otras leyes fiscales".² De hecho, la Ley no prevé esa supeditación a las exportaciones, y no "crea" ingresos que se gravarían "en virtud de otras leyes".

3. Lejos de ello, la Ley representa un cambio importante en la forma en que los Estados Unidos regulan la tributación de los ingresos derivados de la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes fuera de sus fronteras y en el método por el que los Estados Unidos evitan la doble imposición de esos ingresos. Anteriormente, los Estados Unidos aplicaban un criterio mundial, gravando todos los ingresos de particulares y empresas estadounidenses con independencia del lugar donde se obtuvieran. En el contexto de este criterio tributario mundial, los Estados Unidos utilizaban principalmente bonificaciones fiscales para compensar los impuestos pagados en el extranjero, a fin de evitar que unos mismos ingresos resultaran gravados por dos autoridades fiscales. Al aprobar la Ley, los Estados Unidos han renunciado a un sistema que se apoya principalmente en las bonificaciones fiscales para contrarrestar la doble imposición. La Ley evita la doble imposición porque como primera medida los ingresos no están sujetos al pago de impuestos en los Estados Unidos. En muchos aspectos, la Ley, al excluir la aplicación de impuestos en los Estados Unidos en lugar de emplear bonificaciones fiscales para contrarrestar la doble imposición, adopta a este respecto un criterio que es análogo a las exenciones territoriales aplicables a los ingresos en el extranjero previstas en muchos países del mundo.

4. Preocupante como es la engañosa descripción de la Ley que hacen las CE, aún peor es su reconstrucción de las normas de la OMC. Con respecto a la definición de "subvención", las CE pasan por alto lo que el Órgano de Apelación dijo sobre el significado de un "punto de referencia normativo, definido" con el cual comparar "la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación".³ Lejos de atenerse a esas palabras, las CE piden al Grupo Especial que revoque el análisis del Órgano de Apelación tratando la *excepción recaudatoria* establecida en la Ley como el "punto de referencia normativo, definido", y que compare este último con la nueva *regla general* estadounidense de excluir los ingresos extraterritoriales de imposición en los Estados Unidos.

5. Además, las CE proponen un nuevo criterio para definir las subvenciones a la exportación. Las CE alegan que lo determinante no es si una subvención está condicionada a los resultados de exportación o si su existencia depende de esos resultados, como ha afirmado el Órgano de Apelación, sino más bien si las exportaciones son objeto de un trato distinto del otorgado a las transacciones nacionales similares. Ese criterio no encuentra fundamento en el texto del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias ("Acuerdo SMC") ni en informes de grupos especiales o del Órgano de Apelación que interpretan ese Acuerdo. Las CE llegan incluso a aducir que la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación -que simplemente enumera ejemplos de subvenciones a la exportación prohibidas- extiende la prohibición más allá de las subvenciones que estén "supeditadas ... a los resultados de exportación".

6. Los intentos de las CE de pasar por alto los aspectos significativos en los que la Ley difiere de la EVE con objeto de transformar la Ley en algo que no es y reconfigurar las disposiciones de la OMC en formas que éstas no admiten sugieren que las CE no pueden acomodar la Ley fácilmente en

² Estados Unidos - Trato fiscal a las "empresas de venta en el extranjero" ("EVE (AB)"), WT/DS108/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 99; y Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de venta en el extranjero" ("EVE (Grupo Especial)"), WT/DS108/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.108.

³ EVE (Órgano de Apelación), párrafo 90.

ningún paradigma preexistente para establecer la incompatibilidad con la OMC, así como tampoco explicar por qué razón la Ley es una subvención a la exportación mientras que medidas comparables vigentes en sus propios Estados miembros no lo son. En definitiva, lo que las CE afirman es que tal vez no puedan definir lo que constituye una subvención o una subvención a la exportación, pero que las reconocen cuando las ven.

7. Por esa razón, las CE, además de poner objeciones al límite del 50 por ciento impuesto en la Ley a determinado valor extranjero (la "regla del 50 por ciento"), tratan de apoyarse en su propia interpretación errónea de la limitación para contaminar con ella todas las demás disposiciones de la Ley. Concretamente, las CE aducen que aunque las demás disposiciones de la Ley no constituyen en sí mismas subvenciones ni subvenciones a la exportación, la regla del 50 por ciento contamina toda la Ley y la convierte en una subvención a la exportación. Sin embargo, la regla del 50 por ciento sólo limita algunos tipos de valor extranjero, y no pone en desventaja a los productos importados, como sostienen las CE. Y desde luego no contamina el resto de la Ley en la forma que alegan las CE.

8. El elástico criterio que las CE aplican a la solución de diferencias es inaceptable. La interpretación y aplicación de los tratados con arreglo al derecho internacional público requiere un respeto estricto al texto de los acuerdos, así como una clara explicación de las razones por las que una medida impugnada es o no compatible con dicho texto. Los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que se oponga al criterio determinante de los resultados propugnado por las CE y aplique en lugar de él un método analítico basado en principios y fiel al texto de las disposiciones pertinentes de la OMC. Los Estados Unidos sostienen que un análisis de esa naturaleza llevará a concluir que la Ley es compatible con esas disposiciones.

II. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO

9. El presente procedimiento se centra en las medidas adoptadas por los Estados Unidos para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD que figuran en el documento WT/DS108.

10. Los antecedentes de procedimiento de la presente diferencia, incluida la fase inicial del Grupo Especial, figuran en los párrafos 1.1 a 1.7 del informe sobre el asunto *EVE (Grupo Especial)*. El 8 de octubre de 1999, el Grupo Especial distribuyó su informe final. Constató que la exención fiscal EVE constituía una subvención a la exportación prohibida que era incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.⁴ El Grupo Especial constató asimismo que la exención fiscal EVE constituía una subvención a la exportación en el sentido del apartado d) del párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura, y que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8 de dicho Acuerdo.⁵ De conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC, el Grupo Especial especificó que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre de 2000".⁶

11. Tanto los Estados Unidos como las CE apelaron contra determinadas constataciones del Grupo Especial. El Órgano de Apelación distribuyó su informe el 24 de febrero de 2000. En él confirmó las constataciones del Grupo Especial relacionadas con el Acuerdo SMC, pero modificó hasta cierto punto el razonamiento del Grupo Especial. El Órgano de Apelación revocó las constataciones del Grupo Especial relacionadas con el Acuerdo sobre la Agricultura, constatando en

⁴ *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 8.1 a).

⁵ *Ibid*, párrafo 8.1 b).

⁶ *Ibid*, párrafo 8.8.

lugar de ello que los Estados Unidos habían actuado en forma incompatible con las obligaciones contraídas en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 de dicho Acuerdo.⁷

12. El 20 de marzo de 2000, el OSD adoptó los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación. El 7 de abril de 2000, los Estados Unidos comunicaron al OSD su intención de aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD en forma compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.

13. Aunque se hizo todo lo posible, por diversas razones la promulgación de la ley correctiva requirió más tiempo del previsto.⁸ En consecuencia, el 29 de septiembre de 2000 los Estados Unidos pidieron al OSD que prorrogara hasta el 1º de noviembre de 2000 el plazo para retirar la EVE.⁹ El 12 de octubre de 2000, el OSD aceptó la solicitud. También el 29 de septiembre, los Estados Unidos y las CE concluyeron un acuerdo procesal aplicable al seguimiento de la diferencia *EVE*.¹⁰ En lo fundamental, ese acuerdo prevé un examen por un grupo especial y por el Órgano de Apelación de la compatibilidad de la Ley con la OMC antes de que se proceda a estudiar la cuantía adecuada, en su caso, de las contramedidas o la suspensión de concesiones con arreglo al párrafo 6 del artículo 22 del ESD.

14. El 15 de noviembre de 2000 se promulgó la Ley. Sus disposiciones se hicieron efectivas para todas las transacciones posteriores al 30 de septiembre de 2000.

15. El 17 de noviembre de 2000, las CE iniciaron un procedimiento en virtud del párrafo 5 el artículo 21 del ESD solicitando la celebración de consultas con los Estados Unidos en relación con la Ley.¹¹ Ese mismo día, las CE solicitaron al OSD autorización para tomar contramedidas adecuadas y suspender concesiones de conformidad con el párrafo 10 del artículo 4 del Acuerdo SMC y el párrafo 2 del artículo 22 del ESD.¹² El 27 de noviembre de 2000, de conformidad con el párrafo 11 del artículo 4 del Acuerdo SMC y el párrafo 6 del artículo 22 del ESD, los Estados Unidos formularon objeciones a la idoneidad de las contramedidas y al nivel de suspensión de concesiones propuestos por las CE, por lo que la cuestión se sometió a arbitraje.¹³

16. Los Estados Unidos y las CE celebraron consultas el 4 de diciembre de 2000, pero no pudieron resolver la cuestión. El 7 de diciembre de 2000, las CE solicitaron el establecimiento de un

⁷ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 177 b)-d).

⁸ Los Estados Unidos observan que las CE han hecho referencia a deliberaciones entre funcionarios estadounidenses y de las CE en relación con propuestas legislativas iniciales para aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 4 a 14. La disposición finalmente aprobada por los Estados Unidos, la Ley, difiere sustancialmente de esas propuestas iniciales y de hecho aborda algunos problemas planteados por las CE. Habida cuenta de esas diferencias, las citadas propuestas legislativas iniciales, aunque ponen de manifiesto la buena fe y los grandes esfuerzos desplegados por los Estados Unidos para mitigar las preocupaciones de las CE y cumplir las obligaciones asumidas en el marco de la OMC, son irrelevantes por lo que respecta a las cuestiones que el Grupo Especial tiene ante sí.

⁹ WT/DS108/11 (2 de octubre de 2000).

¹⁰ WT/DS108/12 (5 de octubre de 2000).

¹¹ WT/DS108/14 (21 de noviembre de 2000).

¹² WT/DS108/13 (17 de noviembre de 2000).

¹³ WT/DS108/15 (27 de noviembre de 2000).

grupo especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21.¹⁴ El 20 de diciembre de 2000, el OSD estableció un grupo especial.¹⁵

17. De conformidad con el acuerdo procesal de 29 de septiembre, los Estados Unidos y las CE presentaron conjuntamente el 21 de diciembre de 2000 una solicitud para que el procedimiento de arbitraje en virtud del párrafo 11 del artículo 4 y el párrafo 6 del artículo 22 se suspendiera hasta la adopción del informe del Grupo Especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21 o, en caso de apelación, hasta la adopción del informe del Órgano de Apelación.¹⁶ Como consecuencia de ello se procedió a suspender el arbitraje.¹⁷

18. Una vez establecido y determinada su composición, el Grupo Especial celebró el 21 de diciembre de 2000 una reunión de organización con las partes y presentó a éstas un proyecto de calendario y de procedimientos de trabajo. El proyecto de calendario requería la presentación simultánea de comunicaciones escritas de réplica por ambas partes. En la reunión de organización, los Estados Unidos observaron que si las réplicas escritas eran simultáneas, los Estados Unidos no tendrían en realidad nada que decir, dado que en su primera comunicación ya habrían respondido a la primera comunicación de las CE. Las CE, por su parte, podrían responder en su réplica a la primera comunicación de los Estados Unidos. En la práctica se daría a las CE la oportunidad de presentar dos comunicaciones escritas mientras que los Estados Unidos sólo podrían presentar una. En consecuencia, los Estados Unidos solicitaron que las comunicaciones de réplica se escalanaran, de modo que las CE pudieran presentar primero su comunicación de réplica, a la que seguiría la comunicación de réplica de los Estados Unidos.

III. ANTECEDENTES FÁCTICOS

19. En la presente sección, los Estados Unidos describen la Ley y las limitaciones territoriales a la autoridad impositiva de los Estados Unidos que ésta establece. Seguidamente se compara la Ley con sistemas europeos que prevén una exención territorial para los ingresos obtenidos en transacciones de exportación. Por último, se diferencia la Ley del anterior régimen relativo a las EVE.

B. DESCRIPCIÓN DE LA LEY

20. La Ley tiene dos objetivos fundamentales. En primer lugar, para cumplir las recomendaciones del OSD, el artículo 2 de la Ley deroga las disposiciones relativas a las EVE que figuran en los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas ("IRC") de los Estados Unidos.¹⁸ En segundo lugar, el artículo 3 de la Ley establece un nuevo régimen para el tratamiento de los ingresos extraterritoriales.¹⁹ Con arreglo al nuevo régimen, dichos ingresos están excluidos de la renta bruta a efectos fiscales en los Estados Unidos, por lo que, como se explica más abajo, quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Más abajo se explican el fundamento y los detalles de esa exclusión.

¹⁴ WT/DS108/16 (8 de diciembre de 2000).

¹⁵ Véase WT/DS108/19 (5 de enero de 2001).

¹⁶ WT/DS108/19 (5 de enero de 2001).

¹⁷ WT/DS108/18 (21 de diciembre de 2000).

¹⁸ Artículo 2 de la Ley.

¹⁹ Artículo 3 de la Ley.

1. Los objetivos de la Ley y sus efectos en el sistema fiscal de los Estados Unidos

21. Los informes de los comités competentes del Congreso de los Estados Unidos son parte esencial de los antecedentes legislativos de la Ley y revelan la intención subyacente del Congreso.²⁰

a) Aplicación de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación

22. Los antecedentes legislativos ponen de manifiesto que uno de los objetivos de la Ley era cumplir lo dispuesto en las constataciones contenidas en los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *EVE*.²¹ La Ley alcanza ese objetivo en dos formas distintas. En primer lugar, deroga las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000. A partir de esa fecha, ninguna empresa puede optar por ser tratada como EVE.²² Además, y con sujeción a disposiciones transitorias razonables y habituales, las disposiciones relativas a las EVE dejan de ser aplicables por lo que respecta a las transacciones realizadas por medio de las EVE existentes con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

23. En segundo lugar, la Ley remedia también la deficiencia en la EVE constatada tanto por el Grupo Especial como por el Órgano de Apelación, a saber, que la exención fiscal EVE era una excepción de normas fiscales de otro modo aplicables que sólo afectaba a las exportaciones. En lugar de establecer un régimen único o especial para los ingresos relacionados con las exportaciones, la Ley otorga el mismo trato a todas las ventas en el extranjero y a todos los contribuyentes. Con arreglo a la Ley, como ocurre en muchos sistemas fiscales de las CE y de otros países, los ingresos no sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos no son únicamente los obtenidos mediante exportaciones. Así pues, los contribuyentes están sujetos al mismo régimen fiscal estadounidense por lo que respecta a los impuestos derivados de transacciones en el extranjero, con independencia de que provengan o no de exportaciones. Además, la exclusión de ingresos establecida en la Ley se aplica indistintamente a los obtenidos por particulares estadounidenses o extranjeros, empresas estadounidenses o extranjeras, asociaciones u otras entidades instrumentales.

b) El nuevo criterio de los Estados Unidos con respecto a la tributación de los ingresos en el extranjero

24. Además de aplicar las recomendaciones del OSD, la Ley tenía también por objeto racionalizar el régimen aplicable a los ingresos en el extranjero en el sistema fiscal de los Estados Unidos. Con total independencia de la diferencia *EVE*, el Senado de los Estados Unidos había puesto en marcha un proceso de examen de las disposiciones internacionales del IRC con audiencias que comenzaron a principios de 1999. Una de las cuestiones identificadas fue la necesidad de reexaminar el régimen fiscal aplicado en los Estados Unidos a los ingresos en el extranjero.²³

25. Aunque la diferencia *EVE* ciertamente afectó a la fecha de promulgación de la Ley, el examen parlamentario en curso influyó en su contenido. Al excluir los ingresos extraterritoriales de la definición de "ingresos brutos", la Ley modifica fundamentalmente la manera en que los Estados Unidos gravan los ingresos en el extranjero.²⁴ Como ponen de manifiesto los antecedentes

²⁰ S. Rep. N° 106-416 (2000) ("*informe del Senado*") (prueba documental US-2); y H.R. Rep. N° 106-845 (2000) ("*informe de la Cámara*") (prueba documental US-3).

²¹ *Informe del Senado*, página 5; *informe de la Cámara*, página 3.

²² Artículo 5 b) 1) de la Ley.

²³ *Informe del Senado*, página 5; *informe de la Cámara*, página 18.

²⁴ *Informe del Senado*, página 17.

legislativos de la Ley, la definición de "ingresos brutos", tal como fue modificada por la Ley, define los límites externos de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.²⁵ Mientras que los Estados Unidos anteriormente aplicaban el principio según el cual todos los ingresos de personas estadounidenses estaban sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos, la Ley crea una nueva norma general en virtud de la cual los ingresos extraterritoriales excluidos obtenidos por contribuyentes de los Estados Unidos no están sujetos a la jurisdicción fiscal estadounidense. Reconociéndolo así, un informe parlamentario afirma que las limitaciones territoriales creadas por la Ley "son paralelas a las exclusiones establecidas en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales, en especial los de los Estados miembros de la Unión Europea".²⁶

c) Una medida para evitar la doble imposición

26. Por último, la Ley establece un método para evitar la doble imposición.²⁷ Los antecedentes legislativos evidencian que la intención del Congreso fue que la exclusión de la Ley sirviera como medio para evitar la doble imposición de los ingresos excluidos.²⁸ Como la exclusión evita la doble imposición, la Ley rechaza las bonificaciones y deducciones fiscales que de otro modo podrían aplicarse a los ingresos extraterritoriales excluidos.²⁹ Al excluir determinados ingresos en el extranjero, la Ley adopta un método internacionalmente aceptado para evitar la doble imposición, método que emplean diversos Estados miembros de las CE y otros países.

2. Descripción de los ingresos extraterritoriales excluidos

27. Por lo que respecta a los detalles de la Ley cabe señalar que, con arreglo al artículo 114 (a) del IRC, con la adición introducida por la Ley, los ingresos extraterritoriales quedan excluidos de los "ingresos brutos". Por tanto, los ingresos extraterritoriales quedan fuera de los límites de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.

28. La Ley define con detalle la expresión "ingresos extraterritoriales". La definición figura principalmente en los nuevos artículos 114, 941, 942 y 943 del IRC. Esos artículos están incluidos en la prueba documental US-1 y se resumen en la presente comunicación.

29. La definición de los ingresos extraterritoriales tiene tres aspectos principales. En términos generales, los ingresos extraterritoriales se definen como 1) los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas 2) imputables a entradas brutas del comercio exterior 3) con respecto a los cuales el contribuyente ha realizado determinados procesos económicos en el extranjero.³⁰ Esta definición tiene un componente cualitativo y un componente cuantitativo. El componente cualitativo guarda relación con el tipo de transacciones objeto de exclusión, mientras que el componente cuantitativo guarda relación con la cuantía de la exclusión. A continuación se describen ambos componentes.

²⁵ *Ibid*, página 16.

²⁶ *Ibid*, página 5.

²⁷ *Ibid*, páginas 2 y 6.

²⁸ *Informe de la Cámara*, página 18 ("los ingresos extraterritoriales excluidos por esta Ley del alcance de la imposición sobre los ingresos en los Estados Unidos son análogos a los ingresos de fuentes extranjeras excluidos de impuestos con arreglo a la mayoría de los sistemas fiscales territoriales").

²⁹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (c)-(d).

³⁰ Artículo 3 de la Ley, por el que se enmiendan los artículos 114 b)-e) y 942 b) 1).

a) El componente cualitativo de los ingresos excluidos; su naturaleza extraterritorial

30. El primer elemento, y tal vez el más básico, de los ingresos extraterritoriales es que proceden de transacciones extraterritoriales, es decir, ventas, arrendamientos financieros y alquileres en el extranjero. La Ley establece que los ingresos extraterritoriales deben proceder de una entre cinco categorías de transacciones en el extranjero.³¹ Esas cinco categorías son:

- 1) la venta de bienes que reúnen las condiciones establecidas para su uso o enajenación fuera de los Estados Unidos,
- 2) el arrendamiento financiero de bienes que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos,
- 3) la prestación de servicios relacionados con las dos primeras categorías y subsidiarios de ellas,
- 4) la prestación de servicios de gestión para personas no vinculadas en relación con las primeras tres categorías, y
- 5) la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos situados fuera de los Estados Unidos.³²

La Ley aclara la naturaleza extraterritorial de los ingresos excluidos estableciendo que los bienes o servicios vendidos o arrendados no deben prestarse o utilizarse finalmente en los Estados Unidos, ni pueden estar destinados a uso por los propios Estados Unidos o cualquiera de sus agentes.³³

31. Además, la Ley requiere que las entradas brutas de las que derivan los ingresos extraterritoriales estén vinculadas a una actividad que tenga lugar en una jurisdicción extranjera. Los ingresos extraterritoriales excluidos sólo pueden proceder de transacciones con respecto a las cuales el contribuyente (o una persona vinculada) solicita, negocia o contrata actividades en una jurisdicción extranjera e incurre en una determinada cuantía límite de costos relacionados con actividades económicas en una jurisdicción extranjera.³⁴ Estas actividades o "procesos" económicos en el extranjero pueden corresponder a una o más de las siguientes cinco categorías:

- 1) publicidad y promoción de ventas,
- 2) trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos,
- 3) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente,
- 4) facturación, y

³¹ Para ser exactos, con arreglo al artículo 114 (e) los ingresos extraterritoriales se definen como ingresos brutos imputables a "entradas brutas del comercio exterior". A su vez, en el artículo 942 a), las "entradas brutas del comercio exterior" se definen como entradas brutas derivadas de una de las cinco categorías de transacciones extranjeras aquí enumeradas. Véase *ibid*.

³² Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC.

³³ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (2) del IRC.

³⁴ Artículo 3 de la Ley, donde se enmiendan los artículos 942 (b) (1) y 942 (b) (2) (A) del IRC.

5) asunción del riesgo crediticio.³⁵

La cuantía límite de los costos es el 50 por ciento del costo global en que se incurra en las cinco categorías, o el 85 por ciento del costo total en que se incurra en cualesquiera dos de las cinco categorías.³⁶ Esos procesos económicos en el extranjero deberán realizarse, y los requisitos en materia de límites satisfacerse, con respecto a cada una de las transacciones extranjeras de las que se deriven ingresos extraterritoriales excluidos.

32. La Ley también establece que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de una mercancía puede imputarse a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.³⁷ Los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos o su contenido sea extranjero.

b) El componente cuantitativo de los ingresos de comercio exterior excluidos

33. Además del componente cualitativo de los ingresos excluidos arriba descrito, la Ley establece tres métodos distintos para identificar los "ingresos excluidos". Concretamente, los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" son el total de los ingresos de las transacciones abarcadas que, si se excluyeran, reducirían los ingresos imponibles del contribuyente en el mayor de los siguientes porcentajes; 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior, 1,2 por ciento del total de las entradas brutas, o 30 por ciento de los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero.³⁸ Es preciso utilizar métodos distintos porque los distintos contribuyentes usan distintos modelos comerciales, y el uso de un solo método podría conducir a resultados distintos para negocios dedicados a actividades comerciales análogas en el extranjero. En consecuencia, los contribuyentes pueden escoger el método para cuantificar los ingresos excluidos que mejor se adapte a sus circunstancias comerciales.³⁹

3. Trato equitativo a los contribuyentes

34. La Ley se aplica de la misma manera a particulares, asociaciones y empresas que obtienen ingresos extraterritoriales excluidos. La Ley se aplica a esos contribuyentes con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero, con el único requisito de que estén sujetos a tributación en los Estados Unidos.⁴⁰ Como se explica en los antecedentes legislativos,

³⁵ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) (3) del IRC.

³⁶ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) (2) (A) (ii) y (B) del IRC.

³⁷ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

³⁸ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC.

³⁹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 941 (a) (2) del IRC. De los tres cálculos utilizados para determinar "los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", uno es un porcentaje de los "ingresos de comercio exterior" totales, uno es un porcentaje de las entradas totales y el tercero -relativo a los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero"- es un porcentaje de una subserie de "ingresos de comercio exterior". En otras palabras, los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" son un tipo de ingresos de comercio exterior. Los "ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" son "ingresos de comercio exterior" imputables al arrendamiento o venta de ciertos tipos de bienes que están directamente vinculados a la realización de los procesos económicos en el extranjero prescritos que se describen más arriba. Artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 941 (c) del IRC.

⁴⁰ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (2) del IRC.

el proyecto de Ley requiere que los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos sean manufacturados por 1) una empresa nacional, 2) un particular que sea ciudadano de los Estados Unidos o residente en los Estados Unidos, 3) una empresa extranjera que opte por tributar en los Estados Unidos en la misma forma que una empresa estadounidense, o 4) una asociación u otra entidad instrumental todos cuyos socios o propietarios se describen en los números 1), 2) ó 3) *supra*.⁴¹

Ese requisito tiene por objeto igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero en forma de sucursales con el otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero en forma de filiales de empresas.⁴² Para reforzar ese régimen equitativo, la Ley establece que los bienes pueden ser objeto de una transacción que reúne las condiciones establecidas aunque se produzcan fuera de los Estados Unidos.⁴³

35. Además, la Ley permite a las empresas extranjeras que opten por ser tratadas como una empresa nacional, con el fin de que no sea necesario que los bienes producidos fuera de los Estados Unidos sean producidos por una persona estadounidense (por ejemplo una empresa estadounidense).⁴⁴ Esta opción es similar a otras ofrecidas a contribuyentes que de otro modo no estarían sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.⁴⁵

4. La fecha de entrada en vigor de la Ley

36. La Ley es aplicable a transacciones que tengan lugar después del 30 de septiembre de 2000.⁴⁶ Todas las disposiciones de la Ley rigen desde esa fecha. Por tanto, no pueden crearse nuevas EVE después del 30 de septiembre de 2000.⁴⁷ Las empresas extranjeras creadas después del 30 de septiembre de 2000 estarán sujetas a las mismas normas generales aplicables a todas las empresas extranjeras. Ninguna de las normas anteriores relativas a las EVE, incluida la "deducción especial por intereses recibidos", será aplicable a esas empresas o a sus empresas matrices en los Estados Unidos. Además, y con sujeción a disposiciones transitorias razonables y habituales, que se describen más abajo, las disposiciones relativas a las EVE dejan de ser aplicables a las transacciones posteriores a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

5. Las disposiciones transitorias de la Ley

37. Las disposiciones transitorias son normas habituales de la legislación fiscal de los Estados Unidos que tienen por objeto evitar dificultades o confusiones innecesarias con respecto a arreglos comerciales preexistentes concertados con arreglo a la Ley preexistente. El artículo 5 c) de la Ley

⁴¹ *Informe del Senado*, página 10.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

⁴⁴ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (e) (1) del IRC.

⁴⁵ Por ejemplo, una empresa extranjera puede optar por ser tratada como una empresa estadounidense en virtud del artículo 953 (d) del IRC (relativo a las compañías de seguros extranjeras), del artículo 897 (i) del IRC (relativo a las empresas extranjeras con intereses inmobiliarios en los Estados Unidos), y del artículo 1504 del IRC (relativo a las empresas extranjeras constituidas únicamente a efectos de legislaciones extranjeras). Véase la prueba documental US-4.

⁴⁶ Artículo 5 a) de la Ley.

⁴⁷ Artículo 5 b) 1) de la Ley.

estipula que las enmiendas de la Ley no se aplican a las transacciones realizadas en el curso de operaciones comerciales normales de una EVE ya existente el 30 de septiembre de 2000 y que tengan lugar; 1) antes del 1º de enero de 2002⁴⁸, ó 2) después del 31 de diciembre de 2001 en cumplimiento de determinados contratos vinculantes.⁴⁹ Los únicos contratos vinculantes a los que se aplican las disposiciones transitorias son transacciones entre una EVE (o una persona vinculada) y una persona no vinculada que ya estuvieran en vigor el 30 de septiembre de 2000.⁵⁰

38. En cualquier momento del período transitorio, el contribuyente puede optar por aplicar la Ley a una transacción que de otro modo podría beneficiarse de la aplicación de las disposiciones transitorias.⁵¹ Esa opción sería efectiva en el ejercicio fiscal para el que se hiciera y en todos los ejercicios fiscales subsiguientes.⁵² En ningún caso puede un contribuyente aplicar las disposiciones relativas a las EVE y la Ley a la misma o las mismas transacciones.⁵³ La Ley se aplica automáticamente (sin opción alguna ni más notificaciones) a las transacciones no reguladas por las disposiciones transitorias.⁵⁴

C. LA LEY ACERCA AL MODELO EUROPEO EL CRITERIO ESTADOUNIDENSE EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS EN EL EXTRANJERO

39. El Congreso de los Estados Unidos reconoció que al excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos, la Ley crea un paralelismo con "las exclusiones establecidas en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales, en especial los de los Estados miembros de la Unión Europea".⁵⁵ En ese sentido, muchos países europeos aplican los impuestos sobre la renta, al menos en parte, sobre una base territorial. Con sujeción a numerosas excepciones, los gobiernos europeos que aplican un criterio territorial no gravan los ingresos obtenidos fuera de sus fronteras. Las exenciones territoriales europeas se extienden no sólo a los ingresos obtenidos por empresas residentes y sucursales en otros países, sino también a los ingresos obtenidos por filiales extranjeras y a los dividendos pagados a las empresas matrices nacionales por sus filiales extranjeras.

40. Las exenciones fiscales europeas para ingresos obtenidos en el extranjero se aplican a tres tipos de transacciones; importaciones, transacciones totalmente extranjeras y exportaciones. En la mayoría de los casos los países europeos no requieren que el tipo impositivo extranjero sea igual o mayor que el nacional, y en algunos casos ni siquiera se exige que exista un tipo impositivo extranjero mínimo. Por tanto, las empresas europeas que operan en el extranjero en jurisdicciones de bajo nivel impositivo pueden obtener ventajas fiscales de una exención territorial. Por lo que se refiere a la venta de mercancías, los fabricantes europeos que operan en esos tipos de regímenes fiscales sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan.

⁴⁸ Artículo 5 c) 1) A) de la Ley.

⁴⁹ Artículo 5 c) 1) B) de la Ley.

⁵⁰ Artículo 5 c) 1) B) i)-ii) de la Ley. A esos efectos, los contratos vinculantes incluyen "las opciones de compra, las opciones de renovación o las opciones de sustitución incluidas en esos contratos y que sean exigibles al vendedor o el arrendador". Artículo 5 c) 1) de la Ley.

⁵¹ Artículo 5 c) 2) de la Ley.

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Informe del Senado*, página 21.

⁵⁴ Artículo 5 a) de la Ley.

⁵⁵ *Informe del Senado*, página 5.

41. Como se indica más arriba, ningún Estado miembro de las CE ofrece una exención global para los ingresos procedentes del extranjero. De hecho, como explicaron las CE al Grupo Especial en el procedimiento inicial, los Estados miembros de las CE que ofrecen una exención para los ingresos procedentes del extranjero sólo lo hacen parcialmente, y por lo general tratan esos ingresos como una excepción de la regla general de que los ingresos en cualquier parte del mundo de una empresa nacional están sujetos a tributación en su país de residencia.⁵⁶ Por tanto, al igual que la Ley ha introducido un elemento de territorialidad en el sistema impositivo estadounidense, los sistemas europeos son una mezcla de principios mundiales y territoriales.

42. Tal vez la confluencia más notable de criterios mundiales y territoriales es la del sistema impositivo holandés. Como el Grupo Especial recordará del procedimiento inicial, las empresas residentes en Holanda están con carácter general sujetas a la aplicación del impuesto sobre la renta de las sociedades sobre una base mundial. Sin embargo, los ingresos de las sucursales extranjeras de las empresas residentes en Holanda por lo general no están gravados. Incluso a falta de tratado, los ingresos obtenidos por una sucursal extranjera de una empresa holandesa que esté sujeta a *cualquier* impuesto sobre la renta en un país extranjero también están exentos del pago de impuestos en Holanda.⁵⁷

43. Además, los ingresos de las filiales extranjeras de una empresa holandesa no están sujetos al impuesto sobre la renta en Holanda, aunque se trate de ingresos derivados de actividades de exportación, siempre que la filial no desempeñe actividades sustanciales en los Países Bajos. Por otro lado, cualquier accionista holandés que sea propietario del 5 por ciento o más de una empresa extranjera podrá generalmente desgravar el 100 por ciento de los dividendos que le pague esa empresa extranjera.

44. Al igual que ocurre con las sucursales extranjeras, los ingresos de una filial extranjera reunirán las condiciones establecidas para obtener la exención siempre que estén sujetos a la aplicación de *cualquier* impuesto sobre la renta a nivel nacional en su país de residencia. Por tanto, una filial que sea residente en una jurisdicción de bajo nivel impositivo, como las Antillas Neerlandesas, está por lo general exenta en Holanda del pago de impuestos sobre los ingresos obtenidos fuera de los Países Bajos. Además, una empresa matriz holandesa, con sujeción a determinados requisitos, recibirá una exención de participación del 100 por ciento (deducción de los dividendos recibidos) sobre los dividendos de esa filial, aunque los ingresos puedan estar sujetos en las Antillas Neerlandesas a niveles impositivos muy bajos (2 ó 3 por ciento).

45. Para comprender cómo funciona el sistema holandés, supóngase que una empresa manufacturera holandesa y su filial de ventas en las Antillas Neerlandesas realizan una transacción de exportación en la que la filial actúa en nombre de la empresa matriz para vender artículos exportados de los Países Bajos, y que las empresas obtienen conjuntamente beneficios por un total de 100.000 dólares.⁵⁸ Supóngase además que cada empresa obtiene el equivalente a 50.000 dólares en aplicación de principios de fijación de precios en condiciones de plena competencia. Los ingresos obtenidos en la transacción por la filial de las Antillas Neerlandesas -es decir, 50.000 dólares- estarían totalmente exentos de impuestos en los Países Bajos y, a un tipo del 3 por ciento, sólo tendrían que pagar 1.500 dólares de impuestos a las Antillas Neerlandesas.

⁵⁶ Segunda comunicación escrita de las CE al Grupo Especial *EVE*, Anexo EC-2, párrafo 2, adjunta como prueba documental US-5.

⁵⁷ *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 4.809.

⁵⁸ Para un examen más detallado de este ejemplo, véase *EVE (Grupo Especial)*, párrafos 4.809 y 4.1042.

46. Debido a la exención de participación del 100 por ciento, la empresa matriz holandesa no pagaría impuestos al repatriarse de los ingresos exentos obtenidos por la filial extranjera. Por otro lado, la empresa matriz holandesa estaría sujeta a imposición en los Países Bajos, a un tipo del 35 por ciento, sobre los ingresos obtenidos de la transacción, es decir, los otros 50.000 dólares. Los impuestos sobre esos ingresos sumarían 17.500 dólares. Los impuestos globales sobre el total de ingresos de exportación de 100.000 dólares serían 19.000 dólares -es decir, un tipo impositivo efectivo del 19 por ciento-, con el consiguiente ahorro de 16.000 dólares (35.000-19.000 dólares) en impuestos con respecto a los que habrían de satisfacerse si la misma transacción hubiera sido una transacción de venta nacional.

D. LA LEY ES FUNDAMENTALMENTE DISTINTA DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE

47. En toda su primera comunicación, las CE insisten en que la Ley es "fundamentalmente la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE.⁵⁹ Esta representación de la Ley es falsa, porque pasa por alto los aspectos fundamentales en los que la Ley difiere de las disposiciones relativas a las EVE, que se describen más abajo.

1. La EVE era una excepción relativamente restringida de las normas generales de los Estados Unidos sobre tributación en todo el mundo de los ingresos relacionados con la exportación

48. Antes de la adopción de la Ley, el sistema fiscal estadounidense operaba principalmente sobre una base mundial. Los Estados Unidos sostenían que tenían derecho a gravar todos los ingresos obtenidos por los ciudadanos estadounidenses y los residentes en los Estados Unidos (incluidas las empresas estadounidenses), así como los ingresos obtenidos por personas no residentes que realizaran actividades dentro de las fronteras de los Estados Unidos. El sistema estadounidense trataba todos los ingresos obtenidos por personas de los Estados Unidos como ingresos gravables, aunque se obtuvieran fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, los Estados Unidos generalmente eximían de impuestos directos todos los ingresos obtenidos fuera de los Estados Unidos por empresas extranjeras.

49. Esta exención era aplicable aunque la empresa extranjera fuera propiedad de una persona estadounidense. Con sujeción a determinadas normas que prohíben el aplazamiento, los Estados Unidos generalmente aplicaban impuestos a los accionistas estadounidenses de empresas extranjeras en el momento en que éstos recibían los ingresos. Por tanto, con carácter general, los accionistas estadounidenses de empresas extranjeras se beneficiaban del aplazamiento del pago de impuestos estadounidenses sobre los ingresos obtenidos por intermedio de una empresa extranjera.

50. A pesar de esta norma general, los Estados Unidos han adoptado una serie de regímenes "antiaplazamiento" que constituyen excepciones limitadas a la norma general sobre el aplazamiento y que en general responden a problemas específicos relacionados con posibles evasiones de impuestos por empresas estadounidenses a través de empresas vinculadas en el extranjero. Uno de esos regímenes figura en la subparte F del IRC. La subparte F limita las posibilidades de aplazamiento a ciertos tipos de ingresos obtenidos por determinadas filiales extranjeras controladas por empresas estadounidenses.⁶⁰ Con arreglo a la subparte F, un accionista estadounidense que controle una empresa extranjera deberá pagar en los Estados Unidos impuestos sobre ciertos tipos de ingresos obtenidos por la empresa extranjera en el momento en que esa empresa extranjera obtiene esos ingresos, y con independencia del momento en que éstos se distribuyan a los accionistas.

⁵⁹ Véase, por ejemplo, el párrafo 121 de la primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21.

⁶⁰ Artículo 951 del IRC (US-4).

51. Como constataron el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*, la Ley relativa a las EVE funcionaba como excepción de esas normas generales del impuesto sobre la renta de las sociedades de los Estados Unidos. Sometía directamente a tributación en los Estados Unidos los ingresos obtenidos por empresas extranjeras. Ofrecía una deducción por dividendos recibidos para los ingresos repatriados por las filiales extranjeras de una empresa matriz nacional. Creaba una excepción a la subparte F para ingresos de una empresa extranjera controlada que de otro modo podían haberse considerado inmediatamente gravables en el caso de la empresa matriz de la empresa extranjera. Y, naturalmente, las disposiciones relativas a las EVE sólo se aplicaban a ingresos derivados de "bienes de exportación", es decir, bienes manufacturados en los Estados Unidos y vendidos en el extranjero.

2. La Ley supone un cambio fundamental en el régimen fiscal aplicable a los ingresos extraterritoriales en los Estados Unidos

52. La Ley modificó la norma general de la legislación fiscal estadounidense enmendando fundamentalmente la definición de "ingresos brutos", expresión que en la legislación fiscal de los Estados Unidos define las fronteras de la jurisdicción fiscal de ese país. En contraste con el anterior criterio mundial, la Ley excluye de la definición de ingresos brutos los ingresos obtenidos de transacciones en el extranjero que reúnan las condiciones establecidas, por lo que modifica la medida en que los Estados Unidos tratan de gravar esos ingresos.

53. Esta nueva norma general se aplica a una categoría de ingresos sustancialmente más amplia que la que estaba exenta de impuestos con arreglo a las disposiciones relativas a las EVE. Se aplica a los ingresos de transacciones extranjeras, con independencia de que los productos en cuestión se hayan producido en los Estados Unidos. No requiere que una empresa extranjera vinculada participe en la transacción de que se trate, y es aplicable a un grupo más amplio de contribuyentes, incluidas las empresas extranjeras.

54. Por consiguiente, a diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley excluye automáticamente a esos ingresos de tributación en los Estados Unidos. La exclusión no es consecuencia de la creación de una excepción de las normas generales estadounidenses sobre la tributación de las empresas extranjeras, una excepción de las normas de la subparte F ni una excepción de las normas que regulan la deducción por dividendos recibidos. En lugar de ello, la exclusión establecida por la Ley es parte de las normas fiscales generales de los Estados Unidos.

3. La Ley no obliga a exportar

55. La Ley no sólo es más amplia que las disposiciones relativas a las EVE en función de las normas que establece con respecto al sistema fiscal estadounidense y los contribuyentes que pueden recurrir a ella, sino también más amplia con respecto a las transacciones que abarca. En contraste con la EVE, la Ley no se circunscribe a los "bienes de exportación". En lugar de ello, se aplica a ingresos que provengan de bienes producidos dentro o fuera de los Estados Unidos. De hecho, en contraste con la EVE, los ingresos excluidos en virtud de la Ley pueden derivar de transacciones de bienes manufacturados y vendidos fuera de los Estados Unidos, y cuyo valor total consista en un 100 por ciento de contenido extranjero. Como ocurre en los regímenes fiscales europeos, los exportadores tienen acceso a la exclusión, pero la Ley en ningún caso obliga al contribuyente a exportar para obtener ingresos extraterritoriales excluidos.

IV. CUESTIONES PLANTEADAS EN EL PRESENTE PROCEDIMIENTO

56. En el presente procedimiento se solicita al Grupo Especial que resuelva las siguientes cuestiones:

- a) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1.1 a) 1) ii) del Acuerdo SMC.
- b) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.
- c) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley constituye una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del Acuerdo SMC y si, por esa razón, la exclusión no constituye una subvención a la exportación prohibida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.
- d) Si, en caso de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituya una subvención a la exportación prohibida en virtud de la quinta frase de la nota 59, la exclusión no está prohibida por alguna otra disposición del Acuerdo SMC en virtud de la nota 5 de ese Acuerdo.
- e) Si la regla del 50 por ciento aplicable a determinado valor extranjero establecida por la Ley hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley esté supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.
- f) Si la limitación del 50 por ciento de determinado valor extranjero establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares nacionales en forma incompatible con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.
- g) Si la exclusión de los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos establecida por la Ley es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del Acuerdo sobre la Agricultura.
- h) Si la recomendación del OSD de que se retire la subvención EVE con efectos al 1º de noviembre de 2000 impide establecer un período transitorio razonable.
- i) Si los terceros en el presente procedimiento tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes.

V. ARGUMENTOS

A. CONSIDERACIONES GENERALES

57. Aunque este principio está bien establecido en la jurisprudencia de la OMC, merece la pena recordar que la carga de la prueba, tanto por lo que respecta a la formulación de una presunción como en el sentido de deber definitivo de persuasión, incumben a las CE en su calidad de demandantes. Por

tanto, si las pruebas no son concluyentes, las CE no habrán demostrado la veracidad de sus alegaciones.⁶¹

58. También merece la pena recordar los principios de interpretación de los tratados que rigen el presente procedimiento. El párrafo 2 del artículo 3 del ESD establece que las disposiciones de los Acuerdos de la OMC deben entenderse de conformidad con "las normas usuales de interpretación del derecho internacional público". El Órgano de Apelación ha explicado frecuentemente que la "regla general de interpretación" del derecho internacional público figura en el párrafo 1 del artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* ("CVDT"), que establece que "un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin". Como los Estados Unidos demostrarán en las siguientes secciones, cuando las disposiciones pertinentes de los Acuerdos de la OMC se examinan a la luz de su sentido corriente, su contexto y su objeto y fin, se observa claramente que la Ley es compatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.

B. LA EXCLUSIÓN DE INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO SMC

59. La primera cuestión que el Grupo Especial ha de determinar es si la exclusión de los ingresos extraterritoriales en virtud de la Ley constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. Si no fuera así, no podrá ser una subvención prohibida, ya sea en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 o del apartado b) del mismo párrafo, y el Grupo Especial no tendrá que abordar ninguna de las cuestiones que dicho artículo plantea.⁶² En esta sección, los Estados Unidos explican por qué razón la exclusión de los ingresos extraterritoriales en virtud de la Ley no constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1, a tenor de la interpretación del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*.

1. Con arreglo al artículo 1, el punto de referencia normativo es la "norma nacional vigente" del Miembro

60. El artículo 1 del Acuerdo SMC establece que "se considerará que existe subvención ... cuando haya una contribución financiera de un gobierno ... y con ello se otorgue un beneficio". Con respecto a las medidas fiscales, el artículo 1.1 a) 1) ii) establece que existe una "contribución financiera" cuando "se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían". Por tanto, la cuestión determinante en el artículo 1 es en este caso si los Estados Unidos, al excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos -excluyendo así los ingresos extraterritoriales de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos-, han "condonado o no recaudado" ingresos públicos "que en otro caso se percibirían".

61. Por lo que respecta al sentido corriente de los términos cruciales utilizados en el inciso ii), cabe señalar que el sentido de "ingresos públicos" ("*revenue*" en el texto inglés) es "*the annual income of a government or State, from all sources, out of which the public expenses are met*" (los

⁶¹ Véase, por ejemplo, *India - Restricciones cuantitativas a la importación de productos agrícolas, textiles e industriales*, WT/DS90/R, informe del Grupo Especial, confirmado por el Órgano de Apelación, adoptado el 22 de septiembre de 1999, párrafo 5.120.

⁶² *EVE* (Órgano de Apelación), 93 ("El párrafo 1 del artículo 1 contiene la definición general de la palabra "subvención", que se aplica siempre que la palabra "subvención" aparezca en el texto del *Acuerdo SMC*, y condiciona la aplicación de las disposiciones de dicho Acuerdo con respecto a las subvenciones prohibidas de la Parte II ...") (cursiva en el original); véase también *EVE* (Grupo Especial), párrafo 7.39 ("una medida, para que sea una subvención a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC, ha de ser una subvención en el sentido del artículo 1 de ese Acuerdo").

ingresos públicos de un gobierno o Estado, procedentes de cualquier fuente, con cargo a los cuales se sufragan los gastos públicos).⁶³ La definición de "*forego*" (renunciar a algo, en el presente caso no recaudar) es "*to abstain or refrain from*" (abstenerse) o "*go without; deny to oneself*" (prescindir de; negarse a uno mismo).⁶⁴ "*Otherwise*" (en otro caso) se define como "*by other means, differently; in another case; in other circumstances*" (por otros medios, de modo distinto, en otras circunstancias)⁶⁵, y "*due*" (debidos, en el presente caso que se percibirían) se define como "*an obligatory payment; a fee, a tribute, a toll; a legal charge*" (un pago obligatorio, una cuota, un tributo, un impuesto, una carga legal).⁶⁶ Con arreglo al sentido corriente de estos términos tomado en su conjunto, condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían significa que un gobierno se ha abstenido de recaudar ingresos que en otras circunstancias se le deberían legalmente.

62. El ejemplo más común al que este texto se aplica es el de una empresa o grupo de empresas que tienen con arreglo a la Ley una obligación fiscal que el gobierno perdona o no hace cumplir. Rebajar selectivamente los impuestos de una empresa o no obligarla a cumplir sus obligaciones fiscales, así como otorgar a la empresa un trato preferencial en el marco de una ley generalmente aplicable, son todas situaciones claramente comprendidas en el sentido corriente del inciso ii). Cada una de ellas sería un ejemplo de condonación o no recaudación por un gobierno de impuestos que en otro caso se percibirían.

63. Cuando las leyes fiscales de un país crean por sí mismas una excepción especial a las obligaciones fiscales generales, también ellas pueden quedar englobadas en el texto del inciso ii). En el caso de una excepción legal, lo que hay que preguntarse es también si los ingresos expresamente exceptuados de tributación "en otro caso se percibirían" en virtud de las disposiciones de la legislación fiscal del país. Tanto el Grupo Especial como el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* constataron que para determinar si los impuestos sobre ingresos legalmente exceptuados "en otro caso se percibirían" es preciso comparar la medida legislativa impugnada con un "punto de referencia normativo". Como afirmó el Órgano de Apelación, en el marco del inciso ii), para determinar si los impuestos "en otro caso se percibirían" es preciso un "punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que en otro caso se habrían percibido".⁶⁷

64. Además, tanto el Grupo Especial como el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* manifestaron claramente que el punto de referencia normativo debe buscarse en el régimen fiscal del Miembro cuya medida se está impugnando. Como indicó el Grupo Especial, "en el Acuerdo sobre la OMC no hay ningún patrón teóricamente "correcto" de impuestos que represente la norma para de los impuestos y derechos "que en otro caso se percibirían"". ⁶⁸ Antes bien, "para determinar si en otro caso se percibirían unos ingresos condonados hay que comparar el trato fiscal aplicado por un Miembro en una situación determinada y el régimen fiscal aplicado en otro caso por ese Miembro".⁶⁹ Como explicó el Órgano de Apelación, "las palabras "se condonen" sugieren que el gobierno ha

⁶³ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 ("la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión").

⁶⁸ *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 7.4.

⁶⁹ *Ibid.*, párrafo 7.43.

renunciado a la facultad de percibir ingresos que "en otro caso" podría haber percibido. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos".⁷⁰ Deberá ser, por el contrario, una facultad establecida en las propias normas fiscales del gobierno.

65. El Grupo Especial encargado del asunto *EVE* aplicó este concepto estudiando si los impuestos se habrían recaudado de no haber sido por las medidas en cuestión.⁷¹ Aplicando esta prueba, el Grupo Especial trató de determinar si, en el caso de que no existiese el programa relativo a las EVE, se percibirían unos ingresos que se condonaban a causa de ese programa.⁷² El Órgano de Apelación convino en que la prueba aplicada por el Grupo Especial, aunque tal vez no fuera apropiada en todos los casos, era adecuada para el asunto *EVE*. Haciendo hincapié en que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no requieren el establecimiento de ningún tipo de sistema fiscal en particular, y en que los Miembros tienen la potestad soberana de gravar o no gravar categorías específicas de ingresos, el Órgano de Apelación concluyó que la comparación debía hacerse con la "norma nacional vigente" del Miembro en cuestión.⁷³

66. Por tanto, la norma establecida en el inciso ii), en sus propios términos y tal como fue interpretada por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, requiere determinar si, como consecuencia de una medida impugnada, un gobierno deja de recaudar ingresos fiscales que en otro caso se percibirían en virtud del punto de referencia normativo que constituye la "norma nacional vigente" de ese Miembro. Los Estados Unidos elaboraron la Ley basándose en ese criterio jurídico de la OMC.

2. Al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", la Ley no condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían

67. Para determinar el modo de revisar el sistema fiscal estadounidense, el Congreso se apoyó en los principios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* y procuró integrarlos en la nueva Ley. En particular, diseñó la Ley con objeto de satisfacer los criterios establecidos en el artículo 1 del Acuerdo SMC. El Congreso llegó a ese resultado modificando la norma jurisdiccional general de la autoridad fiscal de los Estados Unidos, es decir, las "fronteras exteriores" de dicha autoridad.

68. Al establecer limitaciones similares a las de muchos países europeos que imponen límites territoriales a su propia autoridad fiscal, los Estados Unidos restringieron el alcance legal de la suya. En forma no muy distinta a la de los países europeos que renuncian a gravar determinadas categorías de ingresos extranjeros, los Estados Unidos pusieron nuevos límites a su propia autoridad fiscal por lo que respecta a los "ingresos extraterritoriales". Desde un punto de vista técnico, para conseguirlo en el marco del sistema fiscal estadounidense, los Estados Unidos modificaron la norma nacional sobre los "ingresos brutos", el concepto que define los ingresos imposables a efectos de la legislación fiscal estadounidense. En palabras del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, los Estados Unidos modificaron el "punto de referencia normativo" para la tributación en el marco de la legislación estadounidense.

⁷⁰ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 90 (cursiva en el original).

⁷¹ *EVE* (Grupo Especial), párrafo 7.45.

⁷² *Ibid.*

⁷³ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 90.

- a) Con arreglo a la legislación fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" definen la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos

69. Con arreglo a la legislación de los Estados Unidos, la autoridad fiscal del gobierno estadounidense está delimitada por la definición legal de "ingresos brutos".⁷⁴ Los "ingresos brutos" se definen en las partes I a III del capítulo 1B, subtítulo A, del IRC, en particular los artículos 61, 71 a 90, y 101 a 139. Estas disposiciones determinan lo que está específicamente incluido en la definición de "ingresos brutos" y lo que está específicamente excluido de ella.

70. Además de establecer los límites exteriores de la autoridad fiscal de los Estados Unidos, los "ingresos brutos" sirven como punto de referencia central para determinar los impuestos que deben pagar los contribuyentes estadounidenses. Son, por ejemplo, el punto de referencia que establece el límite para determinar si una persona o entidad debe presentar una declaración de impuestos. Son el punto de partida para determinar los "ingresos imposables", y con ello las obligaciones del contribuyente.⁷⁵ Los "ingresos brutos" son el punto de referencia para calcular los impuestos estatales y locales, para las desgravaciones fiscales y para determinar la capacidad para obtener determinados beneficios fiscales. En las demandas por pago insuficiente de impuestos, lo que determina si los plazos de prescripción pueden prorrogarse es que la cuantía de los ingresos brutos omitidos supere el 25 por ciento de los ingresos brutos declarados.⁷⁶

71. La definición de "ingresos brutos" es por consiguiente la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos. Delimita la regla general, o frontera jurisdiccional de la autoridad fiscal estadounidense. En palabras del Órgano de Apelación, es el "punto de referencia normativo" de la legislación de los Estados Unidos con respecto al cual debe evaluarse toda medida en concreto. Es el punto de referencia para calcular las exenciones, deducciones o bonificaciones, y por tanto la norma que se aplicaría "de no existir" una exención, deducción o bonificación. Los ingresos que no están englobados en la definición de "ingresos brutos" no están sujetos a la autoridad fiscal del Gobierno de los Estados Unidos.

72. Al modificar la definición de "ingresos brutos" en toda la Ley, los Estados Unidos introdujeron un cambio fundamental en su estructura impositiva, estableciendo una nueva "norma nacional vigente" para la tributación en los Estados Unidos. Por tanto, el nuevo artículo 114 (a) del IRC, que estipula que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales" representa una modificación significativa de la jurisdicción estadounidense y del punto de referencia normativo para gravar en los Estados Unidos los ingresos de fuentes extranjeras.

73. Los antecedentes legislativos de la Ley ponen de manifiesto que el Congreso entendió que estaba haciendo precisamente ese cambio jurisdiccional fundamental. En las páginas 16 y 17 del *informe de la Cámara* se indica expresamente lo siguiente:

[La Ley] modifica la norma general de la tributación en los Estados Unidos enmendando fundamentalmente la definición de ingresos brutos. Con arreglo al Código, la definición de "ingresos brutos" delimita las fronteras exteriores del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos. El proyecto de Ley excluye los ingresos derivados de determinadas actividades realizadas fuera de los Estados Unidos, denominados "ingresos extraterritoriales", de la definición de ingresos

⁷⁴ Véase 501-2d Tax Mgmt. (BNA), página A-1 (prueba documental US-6) ("Los ingresos brutos son un ingrediente fundamental para la determinación de los impuestos sobre la renta a nivel federal").

⁷⁵ Véase el artículo 63 del IRC (US-4).

⁷⁶ Artículo 6501 (e) del IRC (US-4).

brutos, y con ello modifica la medida en que los Estados Unidos tratan de gravar esos ingresos. Esta nueva norma general se convierte así en el punto de referencia normativo para gravar ingresos derivados de determinadas actividades realizadas fuera de los Estados Unidos.

- b) Los Miembros de la OMC están facultados para modificar la norma que delimita su propia jurisdicción fiscal

74. Como es natural, los Miembros de la OMC son libres de modificar sus propios sistemas fiscales. Como el Órgano de Apelación se tomó la molestia de indicar, las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no determinan el tipo de sistema fiscal de cada Miembro. De hecho, como se verá más abajo, los principios fiscales que los Miembros aplican y las formas en que los aplican son muy variables. Mientras no contravengan obligaciones específicas asumidas en el marco de la OMC, los Miembros tienen "la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos", así como "la libertad de no gravar determinadas categorías de ingresos".⁷⁷

75. El Órgano de Apelación confirmó así un principio que es fundamental para la aplicación de las normas de la OMC a las medidas fiscales nacionales. Es indiscutible que los Miembros están facultados para modificar sus políticas reguladoras de las categorías de ingresos que deciden gravar o no gravar. No es admisible que los Miembros tengan la libertad de *ampliar* su autoridad fiscal a nuevas categorías de ingresos, pero no la tengan para *reducir* su autoridad fiscal decidiendo no gravar determinadas categorías de ingresos que anteriormente se gravaban. Aducir que la decisión de un país de no gravar una categoría de ingresos constituye una subvención (porque "si no fuera por" la modificación los ingresos se gravarían) significaría que un país sólo puede cambiar su autoridad fiscal general ampliándola. La aplicación del criterio "si no fuera por" en forma tan expansiva daría lugar a una situación inadmisibles, en la que cualquier decisión de reducir impuestos o de reducir la autoridad fiscal constituiría una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. Esa posición sería insostenible e ilógica.⁷⁸

76. Además, los Miembros deben estar facultados para modificar su norma general en materia de tributación con objeto de cumplir una decisión de un grupo especial o del Órgano de Apelación de la OMC. Cuando en un Miembro hay en vigor una medida que es incompatible con la norma del artículo 1 que determina lo que constituye una subvención, ese Miembro está facultado para solventar esa deficiencia modificando la medida infractora o cambiando su norma general en materia de tributación, o haciendo ambas cosas.

- c) Con arreglo al punto de referencia normativo modificado de los Estados Unidos, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos "que en otro caso se percibirían"

77. Aplicando el criterio establecido en el artículo 1, tal como fue articulado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, la Ley no constituye una subvención, porque los impuestos sobre los ingresos excluidos no "se percibirían en otro caso". Como los Estados Unidos no están legalmente facultados para gravar algo que no esté incluido en la definición de "ingresos brutos", no hay una norma general en materia de tributación que se aplicaría "si no fuera por" la definición de "ingresos brutos".

⁷⁷ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 90.

⁷⁸ Supóngase, por ejemplo, que los Estados Unidos decidieran modificar su sistema impositivo y adoptar el régimen fiscal de Francia (que aparentemente a juicio de las CE no concede subvenciones, aunque las transacciones de exportación reciben un trato más favorable que las transacciones nacionales comparables). Con arreglo al razonamiento de las CE, los Estados Unidos han dejado de recaudar ingresos que en otro caso habrían percibido, porque "si no fuera por" las normas que establecen el nuevo régimen fiscal, habrían gravado algunas categorías de ingresos que en virtud del nuevo régimen están excluidas de impuestos.

78. Esta nueva limitación de la autoridad fiscal de los Estados Unidos es análoga a los límites territoriales que otros gobiernos se imponen a sí mismos al limitar su propia jurisdicción tributaria. Aunque cualquier limitación o restricción que lleve a un país a ejercer menos del máximo de su autoridad tributaria teórica es, en cierto sentido, una decisión de no recaudar posibles ingresos, es evidente, como afirmó el Órgano de Apelación, que ni el Acuerdo sobre la OMC en general ni el Acuerdo SMC en particular obligan a los Miembros a gravar todas las categorías de impuestos posiblemente gravables.

79. La Ley excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales. Esta definición constituye un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras. Como esa exclusión es una limitación jurisdiccional de la capacidad de gravar los ingresos derivados de transacciones extranjeras, los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no son "condonados", y no "se percibirían en otro caso".

80. Con arreglo al análisis del tipo "si no fuera por" realizado por el Grupo Especial en el asunto *EVE*, la Ley no satisface la definición de "subvención" del artículo 1. Aplicando ese análisis es evidente que, en contraste con las normas relativas a las EVE, la exclusión por la Ley de los impuestos extraterritoriales no es una excepción restringida de una norma general de recaudación tributaria que reduzca los impuestos. Antes bien, la limitación que impone a la autoridad fiscal de los Estados Unidos es parte de la norma general tributaria misma. La exclusión no es una excepción de una definición más amplia de "ingresos brutos" que en otro caso se aplicaría.

81. De hecho, con arreglo al criterio "si no fuera por", la inexistencia de la excepción recaudatoria dejaría únicamente la exclusión general. El artículo 114 (a) del IRC establece que los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales. El artículo 114 (b) estipula que los ingresos extraterritoriales no incluyen los ingresos que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Por tanto, la excepción establecida en el artículo 114 (b) tiene carácter recaudatorio. Si no existiera esa disposición, todos los ingresos extraterritoriales estarían excluidos de los ingresos brutos en virtud del artículo 114 (a), y la exclusión sería más amplia.

82. De manera análoga, la Ley satisface otros elementos del criterio articulado por el Órgano de Apelación. Para que exista una "subvención" en el sentido del artículo 1 es preciso que el gobierno haya "renunciado a la facultad de percibir ingresos", y esa facultad debe basarse en "algún punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que en otro caso se habrían percibido".⁷⁹ Volviendo, como indica el Órgano de Apelación, a la "norma nacional vigente" en los Estados Unidos, cabe observar que actualmente no hay ningún principio general que permita gravar los impuestos ahora excluidos por la Ley. Por el contrario, la autoridad general para gravar ingresos extraterritoriales ha sido eliminada de la norma vigente en los Estados Unidos.

83. En consecuencia, con arreglo al sentido corriente del inciso ii) y el criterio articulado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, la Ley no constituye una subvención en el sentido del artículo 1. El IRC no contiene ya una excepción específica de una norma general que gravaría en sentido amplio los ingresos extraterritoriales; por el contrario, ahora contiene un límite jurisdiccional que sitúa esos ingresos más allá de la autoridad fiscal de los Estados Unidos. Al efectuar ese cambio, los Estados Unidos han impuesto a su autoridad fiscal un tipo de limitación territorial que en muchos aspectos es análogo al de numerosos países europeos. Los límites impositivos europeos, muchos de los cuales están definidos o precisados estrictamente por disposiciones muy concretas, hacen que determinados ingresos procedentes del extranjero sean gravados y otros no. En su intento por cumplir las resoluciones del asunto *EVE* decidiendo no gravar una determinada categoría de ingresos -los ingresos extraterritoriales excluidos- los Estados Unidos

⁷⁹ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 90.

han obrado en ejercicio de la misma autoridad soberana que muchos otros Miembros en Europa y otros lugares.

3. Los argumentos de las CE en virtud del artículo 1 son incompatibles con el texto del inciso ii) tal como fue interpretado por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*

84. Las CE aducen que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley tiene cabida en la definición del término "subvención" en el artículo 1 por razones que no guardan relación con el criterio establecido en el inciso ii) y por razones que no tienen en cuenta la realidad de los sistemas impositivos de todo el mundo y de Europa en particular. A continuación se exponen los motivos por los que los argumentos de las CE no son jurídicamente sostenibles.

a) El argumento de las CE de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales en la Ley debe considerarse como una exención

85. Las CE aducen que es "equivoco" afirmar que la Ley constituye una "exclusión" en lugar de una "exención". Las CE aducen seguidamente que la excepción recaudatoria del artículo 114 (b) es la norma general, y que la exclusión de los ingresos extraterritoriales es la excepción.

86. Esta argumentación es deficiente por varias razones. En primer lugar, no se basa en la Ley que los Estados Unidos aprobaron. En lugar de ello, trata de reconfigurar esa Ley para después criticar la versión reconfigurada por estimarla jurídicamente insuficiente. Es obvio que la Ley que este Grupo Especial tiene ante sí es la que promulgó el Congreso de los Estados Unidos, y no una versión distinta que, si se hubiera aprobado y estructurado como sugieren las CE, sería, a juicio de las CE, jurídicamente defectuosa.

87. En segundo lugar, la determinación de si, en el marco de la legislación fiscal de los Estados Unidos, las nuevas modificaciones de la expresión "ingresos brutos" pueden considerarse más propiamente una "exclusión" que una "exención" es realmente algo que el Congreso de los Estados Unidos está en mejores condiciones de hacer que los funcionarios de las CE. Aunque crean que una "exención" puede impugnarse más fácilmente en virtud del artículo 1 que una "exclusión", las CE no pueden ceñirse a ese argumento alegando que en realidad la Ley debería considerarse como una "exención".

88. En tercer lugar, y aún más importante, la distinción semántica entre una exclusión y una exención no sería en cualquier caso decisiva. Antes bien, lo que hay que determinar sobre la base del inciso ii) es si los impuestos aplicables a los ingresos ahora excluidos deberían en otro caso ser legalmente percibidos por el gobierno. Con arreglo a ese criterio, en su momento expuesto por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, los impuestos sobre los ingresos ahora excluidos no "se percibirían en otro caso" en virtud de la norma tributaria estadounidense actualmente vigente.

b) El argumento de las CE de que los ingresos excluidos constituyen una subvención porque la exclusión debería ser más amplia

89. Las CE formulan varios argumentos en los que alegan que la Ley confiere una subvención porque la exclusión debería ser más amplia. Por ejemplo, las CE se oponen a la Ley alegando que los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas sí se gravan. Caracterizan los límites definitorios de los "ingresos extraterritoriales" como "condiciones" que restringen el alcance de la exclusión, y consideran que la nueva Ley es deficiente porque los "ingresos extraterritoriales" excluidos no incluyen todos los "ingresos de fuente extranjera". Por tanto, a juicio de las CE, como la exclusión no es más amplia ni es incondicional, debe estimarse que constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1.

90. Sin embargo, el inciso ii) no especifica que los ingresos que los gobiernos deciden no recaudar puedan condonarse únicamente con respecto a categorías concretamente designadas. Los Miembros no están obligados, por ejemplo, a adoptar un criterio de "todo o nada" por lo que respecta a la tributación de los "ingresos de fuente extranjera". Si ese fuera el criterio, lo más probable es que ningún Miembro, incluidos los Estados miembros de las CE, lo estuviera aplicando.⁸⁰

91. Los gobiernos Miembros tampoco están obligados a pasar por alto las repercusiones presupuestarias de sus decisiones en materia de política fiscal. Es no sólo adecuado sino también admisible que los gobiernos ajusten sus políticas fiscales para satisfacer determinadas limitaciones u objetivos presupuestarios. Por tanto, el establecimiento para una categoría de ingresos de una exclusión parcial y no absoluta del pago de impuestos es una decisión presupuestaria que cualquier Miembro puede legítimamente adoptar. El Congreso de los Estados Unidos estaba perfectamente facultado para decidir que las repercusiones presupuestarias de la Ley no fueran drásticamente distintas de las repercusiones presupuestarias de las disposiciones relativas a la EVE derogadas. En cualquier caso, el hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.

c) El argumento de las CE de que los "ingresos extraterritoriales" no son una "categoría general"

92. Una variante del argumento de las CE de que la exclusión establecida en la Ley debería ser más amplia es su alegación de que los "ingresos extraterritoriales" no constituyen "una categoría general de ingresos que un Miembro de la OMC puede optar por no gravar".⁸¹ Esto es un argumento circular concluyente que sólo puede formularse eludiendo cuidadosamente el alcance de la Ley y las prácticas fiscales vigentes en toda Europa y en el resto del mundo.

93. Para sustentar el argumento concluyente de que los "ingresos extraterritoriales" no constituyen una categoría de ingresos que pueda excluirse legítimamente del pago de impuestos, las CE están simplemente afirmando que esa categoría no es a su juicio lo bastante absoluta, o que no puede estructurarse de modo que permita calibrar las consecuencias fiscales de la exclusión. Tampoco este argumento encuentra apoyo en el texto del inciso ii) ni en las decisiones de los grupos especiales o del Órgano de Apelación. Aunque el argumento de las CE tuviera alguna base jurídica, lo cierto es que la Ley se aplica con carácter general a las transacciones extranjeras, con independencia de que los productos se fabriquen en los Estados Unidos o en el extranjero, y se aplica asimismo a todos los contribuyentes estadounidenses que obtienen ingresos extraterritoriales.

94. A pesar de la aplicabilidad general de la exclusión establecida por la Ley, el argumento de las CE de que el inciso ii) sólo justifica la exención fiscal de una categoría "general" significaría que la mayor parte de los sistemas fiscales europeos son programas de subvenciones. Al interpretar el inciso ii), es razonable que el Grupo Especial estudie si la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay era adoptar un principio con arreglo al cual los sistemas fiscales de la mayoría de los países industrializados serían subvenciones.

95. Concretamente, los sistemas fiscales europeos excluyen del pago de impuestos a una amplia gama de categorías de ingresos de fuente extranjera o extraterritoriales. Sin embargo, el alcance de esas exclusiones no es ni mucho menos uniforme. Por el contrario, la mayoría de los países europeos ha promulgado normas detalladas o concertado convenios en virtud de los cuales determinados

⁸⁰ Por ejemplo, Bélgica concede una exención por participación del 95 por ciento en el reparto de ganancias de una filial extranjera de una empresa belga. *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 4.811, nota 408. Con arreglo al argumento de las CE, Bélgica está condonando ingresos que en otro caso se percibirían porque grava el 5 por ciento restante.

⁸¹ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 60.

ingresos, ya sea obtenidos en el extranjero o asociados con transacciones extranjeras, eluden el pago de impuestos en el país o no son gravados. Al igual que la Ley, esos sistemas reflejan una cierta libertad legislativa por lo que respecta a la magnitud y el alcance de las categorías que no están sujetas a tributación en el país, y la línea divisoria establecida varía de uno a otro. Sin embargo, no puede afirmarse seriamente que esos sistemas constituyan subvenciones simplemente porque no son idénticos. De manera análoga, tampoco puede afirmarse seriamente que la Ley constituye una subvención simplemente porque el Congreso de los Estados Unidos decidió establecer una frontera jurisdiccional en un lugar distinto del escogido por los legisladores europeos.

96. Tomemos unos breves ejemplos:

- En *Bélgica*, las empresas residentes están sujetas al pago de los impuestos belgas sobre la renta de las sociedades con respecto a los beneficios de sus actividades, con independencia del lugar donde se realicen, salvo que estén específicamente excluidos por la legislación nacional o como consecuencia de un convenio fiscal. Una de esas exclusiones es que el 75 por ciento de los ingresos de una sucursal extranjera generados en un país con el que Bélgica no ha concertado un tratado en materia de impuestos sobre la renta -relacionado o no con las exportaciones- está exento del pago de impuestos belgas. Los ingresos por dividendos procedentes del extranjero son otra fuente de beneficios excluida del pago de impuestos. El 95 por ciento de los ingresos por dividendos distribuidos por una filial extranjera a un accionista que sea propietario de al menos un 5 por ciento de las acciones de la filial (o titular de un interés en la filial con un valor de adquisición de al menos 50 millones de francos belgas) no está sujeto al pago de impuestos, pero el restante 5 por ciento si lo está. Por consiguiente, la exclusión fiscal no es absoluta.
- En *Francia*, los ingresos extranjeros directamente imputables a transacciones realizadas en el extranjero -ya sea directamente por una empresa o por medio de una sucursal- están exentos de impuestos. Como consecuencia de ello, el 95 por ciento de la cuantía bruta de los dividendos que puedan recibir de una empresa extranjera un propietario del 10 por ciento de las acciones o un accionista que sea titular de un interés en la empresa extranjera que represente como mínimo un valor de 150 millones de francos franceses está exento del pago de impuestos franceses. Sin embargo, esta exención condicional está sujeta también a otros límites. Las empresas contribuyentes francesas están obligadas a incluir en sus ingresos imponibles la parte que les corresponda de los ingresos de las empresas extranjeras en las que tengan un interés directo o indirecto del 10 por ciento o más o al menos de 150 millones de francos franceses, si la empresa extranjera está sujeta a un "régimen fiscal privilegiado". Un régimen fiscal extranjero se considera "privilegiado" si el tipo impositivo es como máximo dos tercios del tipo impositivo que hubiera sido pagadero en Francia para los mismos ingresos. Esta "excepción por impuestos bajos" no se aplica si la empresa extranjera en cuestión realiza en el mercado local actividades comerciales o industriales efectivas. Además, la "excepción por impuestos bajos" puede no ser aplicable cuando existen determinadas exoneraciones fiscales temporales o si un tratado fiscal prevé un régimen fiscal distinto.
- En *Alemania*, las empresas están sujetas al pago de impuestos alemanes sobre la renta de las sociedades con independencia del origen de sus ingresos si tienen su domicilio social o su lugar efectivo de gestión en Alemania. Sin embargo, las autoridades fiscales alemanas excluyen de los ingresos los dividendos recibidos de sucursales extranjeras y filiales extranjeras de empresas propietarias de acciones en unos 70 países con los que han concertado convenios. Con todo, a pesar de esa exclusión, los ingresos procedentes del extranjero reciben un trato distinto que depende del país en el que la sucursal o filial extranjera resida, porque las condiciones específicas para obtener el beneficio fiscal son distintas en cada tratado.

- En *Italia*, las empresas residentes están sujetas al pago de impuestos sobre la renta de las sociedades con respecto a todas las fuentes de ingresos. Sin embargo, los dividendos pagados a accionistas italianos están exentos en un 95 por ciento del pago de impuestos italianos, siempre que 1) la empresa que paga los dividendos resida en un país incluido en una "lista directiva de empresas matrices-filiales" (actualmente los países de las CE) y 2) el accionista italiano (empresa matriz) sea propietario de más del 25 por ciento del capital de la filial desde como mínimo un año antes. Además, esa exención sólo se aplicará si las filiales están ubicadas en países que no tienen un sistema fiscal privilegiado.

97. Éstos no son sino unos pocos ejemplos que ponen de manifiesto que los sistemas fiscales de todo el mundo evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones. Si se estimara que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención, las medidas paralelas de muchos Miembros de la OMC, cuando no las de la mayoría de ellos, tendrían que considerarse subvenciones. Esto sería, desde luego, un resultado perturbador que sorprendería a esos Miembros, y que nunca pudo ser el objetivo de los redactores del Acuerdo SMC.

98. En conclusión, el argumento de las CE de que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención no se basa en el texto del inciso ii) ni en los criterios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*. Antes bien, a lo que realmente se oponen las CE es a que la Ley no haya hecho suficientemente "europeo" el sistema fiscal estadounidense.

99. Las CE afirman que al aprobar la Ley, el Congreso estaba "jugando con palabras".⁸² De hecho, lo que hizo el Congreso de los Estados Unidos fue prestar mucha atención al texto del inciso ii) y a las palabras del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, como requerían las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC. Curiosamente, los argumentos de las CE en el presente procedimiento no se basan en el texto, sino más bien en criterios que no se reflejan en el Acuerdo SMC. Sin embargo, si se aplican el texto real del inciso ii) y los criterios articulados por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación, queda claramente de manifiesto que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no constituye una "subvención" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC.

4. Las CE no han logrado demostrar que, de hecho, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley tiene por consecuencia la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían

100. Como se indica más arriba, las CE aducen en lo fundamental que la determinación de si los ingresos se condonan depende de una comparación entre el sistema fiscal de los Estados Unidos antes de la aprobación de la Ley y el sistema fiscal de los Estados Unidos después de su aprobación. Esta comparación no es ni puede ser la comparación adecuada para determinar si una medida entraña la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían, porque con arreglo a ese criterio cualquier enmienda de las leyes fiscales de un Miembro que suponga una pérdida neta de ingresos constituiría automáticamente una subvención.

101. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que el criterio jurídico articulado por las CE fuera correcto, las CE no han establecido, como cuestión de hecho, que los ingresos extraterritoriales se gravarían o se gravarían a un nivel más alto si la Ley no existiera. De hecho, si la Ley no existiera, los ingresos actualmente definidos como ingresos extraterritoriales podrían no estar sujetos a impuestos o estar sujetos a impuestos menos elevados. En efecto, si no se aportan datos adicionales, no está claro en qué forma se tratarían los ingresos excluidos, con arreglo a las normas fiscales estadounidenses, si la exclusión establecida por la Ley no existiera. Las CE simplemente no han

⁸² Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 39.

presentado ninguna prueba que demuestre que la Ley llevará a los Estados Unidos a condonar ingresos que en otro caso se percibirían.

102. Hay diversos factores que sugieren que no se condonan ingresos públicos como consecuencia de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley. Por ejemplo, las empresas extranjeras están entre los contribuyentes que pueden obtener ingresos extraterritoriales. La existencia de la Ley como parte del sistema fiscal estadounidense podría inducir a las empresas extranjeras a estructurar parte de sus operaciones en los Estados Unidos con objeto de establecer una estructura de funcionamiento mundial eficiente en términos fiscales. Si la Ley no existiera, esas empresas extranjeras podrían estructurar sus operaciones con objeto de evitar totalmente el pago de impuestos estadounidenses. En ese caso, esas empresas extranjeras podrían no pagar ningún impuesto en los Estados Unidos sobre ingresos actualmente definidos como ingresos extraterritoriales, por lo que no puede decirse que la Ley ha llevado a los Estados Unidos a condonar ingresos públicos.

103. De manera análoga, si la Ley no existiera, las empresas estadounidenses que en otro caso obtendrían ingresos extraterritoriales preferirían estructurar sus operaciones de venta en el extranjero en una jurisdicción que establezca una exclusión para los ingresos derivados de las ventas en el extranjero similar a la exclusión actualmente establecida por la Ley (por ejemplo, desarrollando la operación en un país que ha adoptado un sistema territorial). En ese caso, ingresos que de otro modo hubieran sido ingresos excluidos en virtud de la Ley no quedarían sujetos al pago de impuestos en los Estados Unidos. Por consiguiente, no puede decirse que los Estados Unidos hayan condonado ingresos públicos.

104. Por último, como la Ley no permite el aplazamiento, la deducción, o las bonificaciones fiscales extranjeras en relación con los ingresos excluidos, si la Ley no existiera sería posible que los contribuyentes, en función de las circunstancias, recurrieran a esos mecanismos de reducción de los impuestos.

105. Todas estas circunstancias y variables restan validez a la afirmación no fundamentada de las CE de que los ingresos extraterritoriales excluidos por la Ley estarían necesariamente sujetos al pago de impuestos si la Ley no existiera.

106. No más convincente es la tentativa de las CE de "probar" que los Estados Unidos están condonando ingresos públicos "que en otro caso se percibirían" refiriéndose a un estudio del Congreso sobre el "costo" de la Ley.⁸³ Las CE se equivocan al apoyarse en ese estudio, porque interpretan mal su significado. El "costo" citado por las CE es en realidad una comparación entre las consecuencias presupuestarias de la Ley y las de las disposiciones relativas a las EVE y el anterior sistema fiscal de carácter mundial aplicado por los Estados Unidos. Al optar por un régimen de carácter territorial, los Estados Unidos ya no recaudan los mismos tipos y cantidades de ingresos fiscales que se recaudaban en aplicación de su sistema mundial. Este "costo" en relación con el anterior sistema fiscal estadounidense es del todo irrelevante para un análisis en virtud del artículo 1 y por lo que respecta a la forma en que los Estados Unidos obtendrían impuestos "si no fuera por" la nueva Ley.

C. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

107. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituyera una subvención, la alegación de las CE de que esa "subvención" es una subvención a la exportación prohibida se basa en una interpretación errónea

⁸³ *Ibid*, párrafo 21.

del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y en una forma equivocada de entender la Ley. Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, y las CE no han logrado demostrar lo contrario.

1. El sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

108. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC estipula en su parte pertinente que "las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas; a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I". Por tanto, suponiendo, a efectos de la argumentación, que exista una subvención, para poder establecer una presunción *prima facie* de la existencia de una subvención a la exportación prohibida, las CE deberán probar que la subvención otorgada está supeditada, *de jure* o *de facto*, a los resultados de exportación.

109. Según el Órgano de Apelación, el "término fundamental" del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es "supeditadas".⁸⁴ El Órgano de Apelación ha explicado que el sentido corriente del término "supeditadas" es "condicionadas a" o "dependientes para su existencia de algo".⁸⁵ Por tanto, una subvención a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es una subvención que obliga a sus receptores a exportar si quieren obtenerla. O, en palabras del Órgano de Apelación, "sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación".⁸⁶

110. No basta con que una subvención se otorgue por la mera expectativa de que dé pie a otras exportaciones o a exportaciones nuevas; el otorgamiento de la subvención tiene que estar en sí mismo condicionado a los resultados de exportación. En palabras del Órgano de Apelación, "No basta con demostrar únicamente que el gobierno que otorgó la subvención *previó* que daría lugar a exportaciones. La prohibición contenida en el párrafo 1 a) del artículo 3 se aplica a las subvenciones que están *supeditadas* a los resultados de exportación. Una subvención puede muy bien otorgarse sabiendo o previendo que dará lugar a exportaciones. Sin embargo, esto no basta por sí solo porque por sí solo no es prueba de que la concesión de la subvención esté *vinculada* a la previsión de la exportación".⁸⁷

⁸⁴ *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles (Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación))*, WT/DS70/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 167. En aquel caso, el Órgano de Apelación afirmó que "el criterio jurídico expresado por la palabra 'supeditadas' es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*". *Ibid*, párrafo 167. La principal diferencia entre las dos está "en las pruebas que pueden utilizarse para demostrar que la subvención está supeditada a la exportación". *Ibid*, párrafo 167. Aunque parece que las CE han limitado su impugnación de la Ley a una alegación *de jure*, el análisis del apartado a) del párrafo 1 del artículo en casos *de facto* como el asunto *Canadá - Aeronaves* es aquí pertinente.

⁸⁵ *Ibid*, párrafo 166.

⁸⁶ *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil (Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación))*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 100.

⁸⁷ *Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*, párrafos 171 y 172 (cursiva en el original).

2. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación

111. El Órgano de Apelación ha afirmado que la supeditación *de jure* a los resultados de exportación "se demuestra a partir del texto de la Ley ... pertinente"⁸⁸ o "se desprende necesariamente de los términos empleados en la medida".⁸⁹ Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no está supeditada a los resultados de exportación expresa ni implícitamente.

a) La Ley no condiciona expresamente la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación

112. El punto de partida para determinar si una medida otorga *de jure* subvenciones a la exportación prohibidas es el texto de la ley, reglamento u otro instrumento jurídico impugnado.⁹⁰ En acusado contraste con las normas relativas a las EVE, que en opinión expresa del Grupo Especial requerían la exportación para que pudiera aplicarse la exención fiscal⁹¹, la Ley no requiere ni hace siquiera referencia a la exportación en relación con la disponibilidad de la exclusión que establece. De hecho, las CE así lo reconocen.⁹²

113. Con objeto de satisfacer lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la Ley se redactó deliberadamente para ampliar el universo de transacciones a las que podría aplicarse la exclusión más allá de aquéllas a las que podía aplicarse la exención fiscal EVE. Los antecedentes legislativos así lo indican expresamente:

Además de asegurarse de que el régimen de sustitución de las EVE no sea una "subvención", el Comité cree que con objeto de velar por la compatibilidad con la OMC es importante que el nuevo régimen no confiera ventajas supeditadas a las exportaciones. Para alcanzar ese objetivo, el Comité, al preparar la Ley, se ha apoyado en la interpretación del significado del término "supeditadas" a los efectos del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias establecida por el Órgano de Apelación de la OMC. El Comité cree que la exclusión de los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos en los Estados Unidos no debe depender de que esos ingresos deriven de actividades de exportación, y ésta es su intención. Por consiguiente, ha determinado que es adecuado tratar de la misma manera todas las ventas en el extranjero, con independencia de que los productos se manufacturen en los Estados Unidos o en el extranjero. Un contribuyente recibiría el mismo trato fiscal con respecto a sus ventas en el extranjero tanto si exporta como si no lo hace. Como consecuencia de ello, la exclusión de ciertos ingresos extraterritoriales no es "condicional", ni "depende" de que una entidad exporte; por tanto, es evidente que no está supeditada a las exportaciones.⁹³

⁸⁸ *Ibid*, párrafo 167.

⁸⁹ *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 100.

⁹⁰ *Ibid*. En contraste, para probar la supeditación *de facto* a las exportaciones, "la existencia de esa relación de supeditación entre la subvención y los resultados de exportación debe *inferirse* de la configuración total de los hechos que constituyen la concesión de la subvención y la rodean, ninguno de los cuales será probablemente decisivo por sí solo en ningún caso determinado". *Ibid* (cursiva en el original).

⁹¹ *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 7.108.

⁹² *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 99.

⁹³ *Informe de la Cámara*, página 17.

114. Así pues, a diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley establece una exclusión de impuestos para los ingresos derivados de todas las transacciones extranjeras que reúnen las condiciones establecidas, y no simplemente de las exportaciones.⁹⁴ La Ley no requiere que los productos que sean objeto de transacciones que reúnen las condiciones necesarias para la exclusión tengan que manufacturarse o producirse en los Estados Unidos.⁹⁵ Lejos de ello, pueden producirse fuera de los Estados Unidos.⁹⁶ Por tanto, la Ley no requiere expresamente que se exporte para que la exclusión pueda aplicarse.

b) En su aplicación, la Ley no condiciona la disponibilidad de la exclusión de los ingresos extraterritoriales a los resultados de exportación

115. Así como la Ley no requiere en sí misma la exportación, tampoco lo hace al aplicarse. Como se demostrará más abajo, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley es aplicable a una gama de transacciones extranjeras que no conllevan necesariamente exportaciones. Por tanto, la exclusión no está supeditada ni condicionada a los resultados de exportación, ni su existencia depende de ellos.

i) *La Ley aplica un principio neutral por lo que respecta a la exportación*

116. Como se ha indicado anteriormente, el fundamento de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley era aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de fabricación de los productos.⁹⁷ Si hay alguna relación entre la exportación y la Ley, esa relación es meramente accidental:

El Comité subraya que los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales. Ni en el sistema fiscal modificado por esta legislación ni en muchos sistemas fiscales europeos los ingresos excluidos de tributación son únicamente los obtenidos en virtud de la exportación. Al mismo tiempo, en ambos sistemas, la exportación es una forma de obtener ingresos de fuentes extranjeras que está excluida de la tributación, y en ambos sistemas los exportadores se encuentran entre aquellos que pueden aprovechar las limitaciones impuestas a la autoridad fiscal. Aunque los exportadores pueden estar entre quienes tienen acceso a la exclusión, ello no hace que ésta esté "supeditada a las exportaciones". Si así fuera, cada exclusión general de los impuestos aplicables a, entre otros, los exportadores, se convertiría en una subvención a la exportación prohibida.⁹⁸

117. Así como una subvención a la producción o a las ventas podría incluir exportaciones, la exclusión establecida por la Ley se basa en un principio neutral por lo que respecta a la exportación -ingresos de transacciones extranjeras- que puede incluir, pero no incluye necesariamente, los ingresos derivados de transacciones de exportación. El hecho de que una entidad particular pueda

⁹⁴ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (1) del IRC.

⁹⁵ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ *Informe de la Cámara*, página 18.

⁹⁸ *Ibid.*

optar por exportar a fin de acceder a la exclusión no significa que ésta esté condicionada a la exportación o dependa de ella.

ii) *Dado que los ingresos extraterritoriales derivan de una amplia gama de transacciones extranjeras, los contribuyentes pueden reunir las condiciones establecidas en el nuevo régimen sin necesidad de exportar*

118. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley puede ser activada por una amplia gama de transacciones. Con independencia de que los bienes o servicios de que se trate tengan su origen en los Estados Unidos, esas transacciones pueden incluir:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas;
- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;
- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllas;
- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier arrendamiento financiero o alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllos;
- la prestación de servicios de ingeniería o arquitectura para proyectos de construcción ubicados (o que está previsto ubicar) fuera de los Estados Unidos; o
- la prestación de servicios de gestión para una persona que no sea una persona vinculada con objeto de producir entradas brutas del comercio exterior.⁹⁹

119. Esta amplia definición permite a muy diversos contribuyentes, incluidas empresas estadounidenses y extranjeras, así como particulares, obtener ingresos extraterritoriales. Además, las empresas estadounidenses pueden obtener ingresos extraterritoriales por medio de operaciones de fabricación en el país o fuera de él.¹⁰⁰ Por ejemplo, un fabricante multinacional estadounidense puede producir mercancías que reúnen las condiciones establecidas en fábricas ubicadas en el extranjero, y las empresas estadounidenses que venden productos en el extranjero pueden obtener sus productos mediante proveedores situados fuera de los Estados Unidos. Pese a las alegaciones en contrario de las CE, los productos que pueden ser objeto de transacciones que reúnen las condiciones establecidas pueden ser manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados

⁹⁹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (a) (1) del IRC.

¹⁰⁰ La capacidad de las empresas estadounidenses de generar ingresos excluibles mediante transacciones que tienen lugar enteramente fuera de los Estados Unidos refuta la afirmación de las CE de que las empresas estadounidenses contribuyentes "no tienen otra opción que exportar a fin de obtener la subvención por esas mercancías". Véase la primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 97.

Unidos¹⁰¹, y no hay en la Ley nada que impida a un fabricante estadounidense o extranjero producir o vender esos bienes utilizando exclusivamente insumos producidos en el extranjero.¹⁰²

120. En consecuencia, la Ley no sólo no hace referencia alguna a la exportación, sino que su exclusión de los ingresos extraterritoriales es aplicable en muy diversas circunstancias. Aunque las transacciones de exportación, al ser una forma de ventas en el extranjero, pueden generar ingresos extraterritoriales, no hay en la Ley ninguna disposición que obligue a exportar, y la exclusión establecida en la Ley se aplica claramente a ingresos que no guardan relación alguna con la exportación.¹⁰³

iii) *Con arreglo a la Ley, los contribuyentes pueden sacar el máximo provecho de sus ingresos extraterritoriales excluibles sin necesidad de exportar*

121. Otro factor que indica que la aplicación de la Ley no está supeditada a las exportaciones es que los contribuyentes no están obligados a exportar para aumentar al máximo sus beneficios. Los contribuyentes pueden participar en un número ilimitado de transacciones que no son de exportación y seguir excluyendo una parte de los ingresos derivados de las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.

122. En ese sentido, la Ley regula una situación muy distinta de la analizada por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, en el que había que determinar si ciertas exenciones de derechos de importación otorgadas a fabricantes de automóviles estaban supeditadas a la exportación. Una de las clases de exenciones objeto de consideración no obligaba a los fabricantes de automóviles a exportar si querían participar en el programa de exención de derechos, pero los beneficios disponibles en virtud de esa clase de exenciones de derechos eran limitados. El Órgano de Apelación observó que los fabricantes beneficiarios sólo podían importar en régimen de franquicia hasta una cantidad fija, y estaban obligados a exportar si querían tener más oportunidades de importar en régimen de franquicia.¹⁰⁴ Como los fabricantes de automóviles que deseaban obtener esta segunda clase de exención de derechos no podían aprovechar al máximo sus beneficios si no exportaban, el Órgano de Apelación constató que existía "una clara relación de dependencia o condicionalidad entre

¹⁰¹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

¹⁰² Las CE aducen que la regla del 50 por ciento incorporada en la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" establecida por la Ley "entraña" la supeditación a las exportaciones. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 104 a 120. Como se demostrará más abajo en la sección V.E., la regla del 50 por ciento no requiere el uso de ninguna mercancía exportada de los Estados Unidos.

¹⁰³ Por tanto, la Ley contrasta acusadamente con la medida impugnada en el asunto *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles*, WT/DS126/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 16 de junio de 1999 ("*Australia - Cuero*"), en el que el Grupo Especial examinó una serie de donaciones del Gobierno australiano a Howe Leather, una empresa australiana fabricante de cuero para automóviles. En el momento de concluirse el contrato de donación, la inmensa mayoría de las ventas de Howe eran para exportación. El Grupo Especial concluyó que "para aumentar sus ventas de manera que pudiera alcanzar los resultados fijados como objetivo en materia de ventas en el contrato de donación, Howe *tendría* necesariamente que haber continuado y probablemente aumentado sus exportaciones". *Ibid*, párrafo 9.67 (cursiva añadida). Como esos hechos transformaron en la práctica los objetivos en materia de ventas en objetivos de exportación, el Grupo Especial concluyó que "los resultados previstos en la esfera de la exportación de Howe eran una de las *condiciones* para que se otorgasen las subvenciones". *Ibid* (cursiva añadida).

¹⁰⁴ *Canadá - Automóviles* (Órgano de Apelación), párrafo 105.

la obtención de la exención de derechos de importación y la exportación de vehículos de motor por los fabricantes beneficiarios de la medida".¹⁰⁵

123. La Ley no crea una "clara relación de dependencia o condicionalidad" entre la exclusión de los ingresos extraterritoriales y los resultados de exportación. Las empresas estadounidenses y extranjeras sujetas a tributación en los Estados Unidos pueden acceder a la exclusión establecida en la Ley sin limitaciones y sin participar en una sola transacción de exportación.

iv) *El requisito de uso en el extranjero define en parte lo que es una "transacción extranjera"*

124. Las CE sostienen que el requisito de uso en el extranjero establecido en la Ley -en virtud del cual los bienes objeto de transacciones que reúnen las condiciones establecidas deben ser "para uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos"-¹⁰⁶ hace que la Ley y su exclusión de los ingresos extraterritoriales estén supeditados a la exportación.¹⁰⁷ Las CE estiman que el no extender la exclusión de los ingresos extraterritoriales a transacciones de bienes consumidos en los Estados Unidos "hace que la disponibilidad de la subvención esté supeditada a los resultados de exportación".¹⁰⁸ El argumento de las CE carece de lógica, y parece basarse en una comprensión equivocada de la naturaleza de la Ley.¹⁰⁹

125. La Ley prevé la exclusión de los ingresos derivados de transacciones de venta en el extranjero. El "uso, consumo o enajenación" de bienes fuera de los Estados Unidos no es sino una de las características de una transacción "extranjera". Otra de ellas es que la Ley prevé expresamente que los productos de que se trata no tienen por qué estar manufacturados o producidos en los Estados Unidos. Por tanto, las transacciones extranjeras englobadas en el ámbito de la exclusión establecida en la Ley pueden entrañar expediciones desde los Estados Unidos, pero también podrían entrañar transacciones que tengan lugar enteramente dentro de otra nación o dentro de varias naciones distintas de los Estados Unidos.

126. Las transacciones de bienes utilizados o consumidos en los Estados Unidos no están comprendidas en la Ley porque no son transacciones extranjeras. No puede decirse, por ejemplo, que los productos manufacturados y vendidos en los Estados Unidos son extranjeros. Si los Estados Unidos estuvieran obligados a incluir esas transacciones en la Ley, como sostienen las CE, ello significaría que los Miembros de la OMC no están facultados para establecer una exclusión o exención fiscal para los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Sin embargo, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no se refiere a eso. Se refiere a las subvenciones *supeditadas* a la exportación.

127. Contrariamente a lo que las CE pretenden que crea este Grupo Especial, el requisito de uso en el extranjero no es una "clave" para designar a las exportaciones. Como se observa en el examen que figura más arriba, la Ley abarca una amplia gama de transacciones extranjeras, muchas de las cuales no entrañan fabricación en los Estados Unidos ni expedición desde los Estados Unidos, por lo que tampoco entrañan exportación desde los Estados Unidos. Por tanto, el requisito de uso en el

¹⁰⁵ *Ibid*, párrafo 108.

¹⁰⁶ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) del IRC.

¹⁰⁷ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 99 a 103.

¹⁰⁸ *Ibid*, párrafo 101.

¹⁰⁹ Simplemente desde un punto de vista lógico, si hay tres posibles opciones (A, B y C), prohibir A no implica exigir B, porque C sigue siendo una opción.

extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a los resultados de exportación.

3. La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico erróneo

128. La alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en un criterio jurídico que no encuentra fundamento en el texto del Acuerdo SMC.

a) Las CE crean un nuevo criterio para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

129. Las CE afirman que para evaluar la supeditación a la exportación "debe efectuarse una comparación con algún punto de referencia pertinente".¹¹⁰ Seguidamente, afirman que "el punto de referencia correcto ... es el régimen aplicado a las ventas nacionales".¹¹¹

130. Este marco analítico no figura en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni en ninguna otra parte del Acuerdo SMC, y nunca ha sido examinado ni adoptado por el Órgano de Apelación en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. De hecho, esa comparación es incompatible con los razonamientos del Órgano de Apelación en casos anteriores relativos a subvenciones a la exportación. Como se indica más arriba, el Órgano de Apelación ha dicho que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se refiere a las medidas que, por su forma de aplicación, condicionan el otorgamiento de una subvención a los resultados de exportación. Una comparación entre el trato otorgado con arreglo a una serie de condiciones y el otorgado con arreglo a otra -y en particular una comparación entre ventas nacionales y ventas extranjeras- es irrelevante.

131. La teoría de las CE, no basada en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, se apoya en gran parte en su caracterización errónea de elementos de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I del Acuerdo SMC. Las CE citan los párrafos d), f), g), h) y l) del Anexo I como casos en los que el trato otorgado a los productos exportados debe compararse con el otorgado a los productos nacionales.¹¹² Sin embargo, la comparación entre productos exportados y productos nacionales que sugieren los citados párrafos no ha de hacerse a efectos de determinar si una medida está o no vinculada a la exportación o de otro modo supeditada a ella (ya que las prácticas a que esos párrafos se refieren están directamente vinculadas a la exportación). Antes bien, la comparación ha de hacerse a efectos de determinar si una medida que se aplica a las exportaciones entraña una contribución financiera de un gobierno u otorga un beneficio.

132. Aunque los párrafos del Anexo I citados por las CE -que después de todo, no son sino ejemplos de tipos particulares de subvenciones a la exportación- sugirieran una comparación entre el trato otorgado a los productos exportados y el otorgado a los productos nacionales, nada indica que en la presente diferencia deba hacerse ese tipo de comparación. El texto que se está analizando no hace referencia a tales comparaciones, y ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* las propusieron en ningún momento.

b) La Ley no hace de los resultados de exportación "una entre varias otras condiciones"

133. Incapaces de satisfacer la carga probatoria impuesta por el criterio de la "supeditación", las CE tratan de reconfigurarla ampliando el sentido de la expresión "una entre otras varias

¹¹⁰ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 79.

¹¹¹ *Ibid*, párrafo 81.

¹¹² *Ibid*, párrafo 88.

condiciones".¹¹³ Las CE sostienen que esas palabras del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 prohíben adoptar medidas aun cuando la exportación sólo sea una forma de satisfacer criterios de admisibilidad que son neutrales a ese respecto.¹¹⁴ La interpretación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 propugnada por las CE va mucho más allá de la supeditación a las exportaciones. Extiende la aplicación de la disposición a prácticamente cualquier medida que guarde alguna relación con la exportación o que pueda dar lugar a una exportación. Sin embargo, la frase "una entre varias otras condiciones" no tiene ese sentido.

134. La palabra clave en la frase "una entre varias otras condiciones" es "otras". Las CE sugieren equivocadamente que el significado de "otras" es "alternativas".¹¹⁵ El sentido corriente de la palabra "otra" es "una - de dos" o "lo que sigue a lo primero, segundo; posterior, adicional".¹¹⁶ Visto así, el término "otras" es sinónimo del concepto *adicional*.

135. Habida cuenta del sentido corriente del término "otras", la frase "una entre varias otras condiciones" sugiere que los resultados de exportación pueden ser una condición *adicional* a otras aplicables, si bien los resultados de exportación no dejan de ser una condición que debe cumplirse. Así pues, la expresión "varias otras condiciones" hace referencia a una serie de condiciones precedentes -todas las cuales deben cumplirse para que algo ocurra. Por tanto, en el contexto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, una subvención sólo está "supeditada a los resultados de exportación ... como una entre otras varias condiciones", cuando un gobierno otorga esa subvención condicionándola al cumplimiento de una serie de condiciones, una de las cuales es los resultados de exportación.

136. Una de las consecuencias del razonamiento de las CE sería que las exenciones fiscales territoriales establecidas por muchos Miembros de la OMC, incluidos Estados miembros de las CE, estarían supeditadas a las exportaciones en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. De la misma manera que las CE aducen que la exclusión establecida en la Ley se aplica a las exportaciones y a las transacciones totalmente extranjeras -una simplificación excesiva que los Estados Unidos, como se indica más arriba, rechazan- cabría decir que las exclusiones fiscales aplicadas por otros países con respecto a los ingresos en el extranjero se aplican a tres tipos de transacciones; importaciones, transacciones totalmente extranjeras, y exportaciones. De la misma manera que las CE sostienen equivocadamente que los fabricantes estadounidenses están obligados a exportar para obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley, podría decirse que los fabricantes nacionales de esos países sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan. Los ingresos derivados de la venta de los productos de esos mismos fabricantes por intermedio de un distribuidor nacional o directamente en el mercado interior no reúnen las condiciones necesarias para una exención comparable. Es difícil imaginar que ésa fuera la intención de los redactores del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Sólo interpretando "varias otras condiciones" como una serie

¹¹³ *Ibid*, párrafos 121 a 130.

¹¹⁴ Véase *ibid*, párrafo 123; véase también *ibid*, párrafo 96. Para empezar, las CE incurren en error al fundamentar su interpretación en el asunto *Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*. Véase *ibid*, párrafo 126. En ese asunto, ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación interpretaron la frase "una entre varias otras condiciones". En lugar de ello, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación concluyeron que la supeditación a las exportaciones en relación con subvenciones otorgadas a industrias distintas de la industria aeronáutica no era pertinente en su análisis *de facto* de los pagos a la industria aeronáutica. Véase *Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación)*, párrafo 179 y *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafos 9.305-9.348.

¹¹⁵ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 128.

¹¹⁶ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

de condiciones precedentes puede darse el efecto adecuado al término "supeditadas" en este contexto.¹¹⁷

4. La alegación de las CE de que la exclusión no se aplicará a las manufacturas extranjeras es errónea y no encuentra fundamento en los hechos

137. Las CE sostienen que la aplicación de la exclusión establecida en la Ley a las manufacturas extranjeras es "meramente cosmética (y un intento de ocultar una subvención a la exportación prohibida)".¹¹⁸ Las CE sostienen que la aplicación de la exclusión a las manufacturas extranjeras "sólo puede obtenerse cuando el productor extranjero opta por ser gravado como una empresa nacional de los Estados Unidos".¹¹⁹ Según las CE, una empresa extranjera nunca optaría por "ser asimilada a las nacionales" porque supuestamente con ello se impondría a sí misma cargas fiscales adicionales sin reducir sus cargas fiscales en su jurisdicción original.¹²⁰ Las afirmaciones de las CE son erróneas y no encuentran fundamento en los hechos.

- a) La aplicación de la exclusión a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero no está limitada a los casos en que un fabricante extranjero opta por ser asimilado a los nacionales

138. Las CE sostienen que la aplicación de la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero es meramente cosmética porque supuestamente ningún fabricante extranjero optará por ser tratado como una empresa nacional en aplicación del artículo 943 (e) (1) del IRC.¹²¹ Sin embargo, las CE dan por supuesto que la Ley sólo se aplica a las mercancías manufacturadas en el extranjero cuando se ha hecho esa opción. Esa suposición es incorrecta.

139. En general, la Ley se aplica a las sucursales extranjeras de empresas estadounidenses que fabrican fuera de los Estados Unidos sin necesidad de opción. Esto es así porque con arreglo a la legislación de los Estados Unidos las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses no se tratan como entidades separadas a efectos fiscales. Por consiguiente, las mercancías manufacturadas por las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses se tratan como mercancías manufacturadas por las empresas matrices estadounidenses, a las que incumbe el pago de impuestos estadounidenses sobre los ingresos derivados de la fabricación de esas mercancías.¹²²

140. Para demostrar lo anterior puede ser útil recurrir a un ejemplo. Supóngase que una empresa estadounidense posee una fábrica en México y vende regularmente mercancías manufacturadas en esa fábrica a compradores de fuera de los Estados Unidos. Con arreglo a la anterior Ley de los Estados

¹¹⁷ Las CE invocan las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio de los Estados Unidos en apoyo de su interpretación de la frase "entre otras varias condiciones". *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 128. Sin embargo, las disposiciones sobre derechos compensatorios de los Estados Unidos no pueden modificar el sentido corriente de las disposiciones del Acuerdo SMC.

¹¹⁸ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 131.

¹¹⁹ *Ibid*, párrafo 132.

¹²⁰ *Ibid*.

¹²¹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (e) (1) del IRC.

¹²² Como se indica más arriba, los bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas incluyen los fabricados fuera de los Estados Unidos. Véase el artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

Unidos, generalmente la empresa estadounidense habría estado obligada a pagar en los Estados Unidos impuestos sobre los ingresos imputables a la fábrica mexicana. Sin embargo, con arreglo a la Ley, los ingresos derivados de esas transacciones extranjeras con mercancías manufacturadas en México por la sucursal se tratarían como ingresos extraterritoriales de la empresa estadounidense.

141. En esos casos, que no son raros, la exclusión establecida por la Ley se aplicaría a las transacciones con mercancías manufacturadas en el extranjero sin necesidad de que un fabricante extranjero optara por pagar impuestos en los Estados Unidos. Por consiguiente, la afirmación de las CE de que la exclusión establecida por la Ley nunca se aplicaría a las mercancías manufacturadas en el extranjero es incorrecta.

b) Las empresas manufactureras extranjeras pueden optar por ser asimiladas a las nacionales sin quedar sujetas al pago de impuestos adicionales

142. Además de esa incompreensión básica del texto de la Ley, las CE tampoco comprenden cómo funciona el sistema de asimilación a las empresas nacionales. En lo tocante a la categoría de transacciones para las que se requiere la opción de asimilación, las CE alegan que ningún contribuyente extranjero haría esa opción porque en definitiva se vería obligado a pagar más impuestos. Eso es una afirmación de carácter fáctico que las CE no han fundamentado.

143. Además, el supuesto subyacente en la afirmación de las CE -que la opción de asimilación necesariamente aumentaría las cargas fiscales de una empresa extranjera- es falso. De hecho, hay diversas circunstancias en las que la opción de una empresa por ser tratada como una empresa nacional no daría lugar a un aumento global de sus cargas fiscales.

144. Supóngase, por ejemplo, que una empresa manufacturera extranjera está constituida en el país X y es el proveedor de una empresa de distribución ubicada en los Estados Unidos. Supóngase también que el tipo impositivo del país X es igual o mayor que el tipo impositivo de los Estados Unidos. Ciertamente, la empresa, si optara por la asimilación, tendría que pagar impuestos sobre los ingresos de manufactura tanto en los Estados Unidos como en el país X.

145. Sin embargo, con arreglo a la Ley, la opción hará que la empresa extranjera sea tratada como una empresa estadounidense a todos los efectos del IRC. Como tal, la empresa estará facultada, con respecto a cualquier impuesto pagado al país X, para solicitar una deducción, por impuestos pagados en el extranjero, de los impuestos estadounidenses. La legislación de los Estados Unidos permitiría a la empresa extranjera compensar en su totalidad la carga fiscal en los Estados Unidos mediante deducciones por pago de impuestos en el extranjero. En ese caso, la empresa extranjera tendría las mismas cargas fiscales que antes de la opción, por lo que ésta le sería indiferente. En virtud de la opción, la exclusión establecida por la Ley se aplicaría a las ventas de productos manufacturados por la empresa manufacturera extranjera y vendidos en el extranjero.¹²³

146. En consecuencia, la afirmación de las CE de que la opción de asimilación normalmente conllevaría una mayor carga fiscal para las empresas que la hicieran es falsa.

¹²³ Si los productos manufacturados en el extranjero son vendidos en el extranjero por la empresa de distribución estadounidense, la exclusión se aplicaría a los ingresos de la empresa de distribución, no a los ingresos de la empresa manufacturera. Si la empresa manufacturera vende directamente los productos en el extranjero, la exclusión se aplicaría a los ingresos por ventas en el extranjero de la empresa manufacturera. En ese caso, la empresa manufacturera sólo obtendría reducciones por pago de impuestos en el extranjero con respecto a la parte de sus ingresos que no está excluida en virtud de la Ley. No obtendría reducciones con respecto a los ingresos excluidos.

- c) La opción de asimilación tenía por finalidad igualar el trato fiscal otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero

147. Como demuestran los antecedentes legislativos de la Ley, la opción de asimilación tenía por objeto igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero, con independencia de que lo hagan como sucursales o como empresas. La finalidad de la opción de asimilación no era desalentar la aplicación de la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero. Como se explica más arriba, la aplicación de la exclusión establecida por la Ley a las mercancías manufacturadas en el extranjero es real y demuestra que la exclusión no está supeditada a la exportación.

148. Antes de la Ley, los contribuyentes estadounidenses que fabricaban en el extranjero en forma de sucursales estaban por lo general sujetos al pago de los impuestos vigentes sobre todos los ingresos de manufactura de sus sucursales. Sin embargo, generalmente los contribuyentes estadounidenses podían aplazar la imposición de los ingresos de manufactura de sus empresas filiales en el extranjero. Al elaborar la Ley, el Congreso de los Estados Unidos quiso impedir que los contribuyentes invocaran inadecuadamente la exclusión establecida por la Ley en relación con los ingresos para los que está aplazado el pago de impuestos. Por consiguiente, la Ley estipula que los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos no son bienes objeto de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas si no han sido manufacturados por una persona que pague en los Estados Unidos impuestos sobre sus ingresos de manufactura.

149. Para velar por que esa limitación no haga que la exclusión establecida por la Ley se aplique únicamente a las ventas en el extranjero de sucursales de empresas estadounidenses, la Ley permita las empresas extranjeras -es decir, a las filiales- optar por ser tratadas como empresas nacionales.

150. En suma, los artículos 942 (a) (2) y 943 (e) (1) del IRC, en la forma enmendada por la Ley, tenían por finalidad igualar el trato otorgado a las sucursales y las empresas de los contribuyentes estadounidenses con instalaciones de producción en el extranjero. Esos artículos no tenían por finalidad, como alegan las CE, desalentar la aplicación de la Ley a las empresas manufactureras extranjeras o a los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos.

5. Las CE no han logrado demostrar que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a la exportación

151. Los nuevos criterios jurídicos propugnados por las CE son fruto de la necesidad, habida cuenta de la falta de pruebas que demuestren la supeditación a la exportación. Aunque aparentemente las CE hacen una alegación jurídica, en realidad lo que están haciendo es aseveraciones fácticas, que no se han fundamentado, sobre los efectos de la Ley en las exportaciones. Lo único que las CE han invocado ante el Grupo Especial por lo que respecta a la supeditación a la exportación es que con arreglo a la Ley algunos contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos si exportan. Sin embargo, como se ha demostrado más arriba, el que la exportación sea una forma de satisfacer un criterio neutral a ese respecto no hace que la Ley esté supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE no han demostrado que sea preciso exportar con objeto de obtener ingresos excluidos.

152. Las CE han puesto de relieve el hecho de que algunos contribuyentes que actuaron al amparo de las disposiciones relativas a las EVE pueden estar facultados para obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley, alegando que la supeditación a la exportación de aquéllas demuestra la supeditación a la exportación de ésta. Sin embargo, la nota 4 del Acuerdo SMC, incluida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, confirma que el otorgamiento de una subvención a los exportadores no hace por sí mismo que una subvención esté supeditada a la exportación. La nota 4 dice así:

El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

Por tanto, el hecho de que los exportadores puedan obtener ingresos excluidos en virtud de la Ley no es prueba suficiente de que el otorgamiento de subvenciones esté *vinculado a la exportación o supeditado a ella*.¹²⁴

153. En suma, aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley constituyera una subvención, las CE no han logrado demostrar que esa "subvención" está supeditada a los resultados de exportación. A falta de esa demostración, la exclusión de los ingresos extraterritoriales no constituye una subvención a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

D. COMO LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO, LA EXCLUSIÓN NO CONSTITUYE UNA SUBVENCIÓN A LA EXPORTACIÓN PROHIBIDA EN VIRTUD DE LA QUINTA FRASE DE LA NOTA 59 DEL ACUERDO SMC

154. Aunque se estimara que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1, y aunque se considerara que esa "subvención" está supeditada a las exportaciones en el sentido del texto, por lo demás inequívoco, del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, esa exclusión no constituiría una subvención a la exportación prohibida con arreglo al Acuerdo SMC. Esto es así porque la nota 59 del Acuerdo SMC matiza la aplicación de la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación establecida en el Acuerdo. Más concretamente, la quinta frase de la nota 59, leída en conjunción con la nota 5 del Acuerdo SMC, estipula que "las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" no están prohibidas por el Acuerdo. Como la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es precisamente una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la exclusión no está prohibida por el Acuerdo SMC.

2. Relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y la nota 59

155. Antes de examinar el sentido de la quinta frase de la nota 59, los Estados Unidos explicarán cómo encaja la nota en el Acuerdo SMC en general y qué relación guarda con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 en particular.

¹²⁴ *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 172. En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en el asunto *Canadá - Aeronaves*, el Órgano de Apelación dijo que una subvención otorgada a empresas que exporten "no impone la conclusión de que exista una "relación de condicionalidad o dependencia" de tal naturaleza que la concesión de una subvención esté "vinculada a" los resultados de exportación" *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles - Recurso por el Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS70/AB/RW, informe del Órgano de Apelación adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 48. Tras examinar las pruebas de que las subvenciones estaban específicamente centradas en la industria aeronáutica debido a su acusada orientación hacia las exportaciones, el Órgano de Apelación dijo que "los dos factores de "orientación" pueden *perfectamente* ser pertinentes a un examen en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, pero no constituyen necesariamente una prueba concluyente de que la concesión de una subvención esté "*supeditada*" o "*condicionada*" a los resultados de exportación ni "*dependa*" de ellos. En el presente procedimiento no consideramos que los dos factores de "orientación", en sí mismos, constituyan una prueba suficiente de la *supeditación* prohibida a las exportaciones". *Ibid*, párrafo 49.

- a) Las prácticas que con arreglo a lo especificado en el Anexo I no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por el Acuerdo SMC

156. Para aclarar el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, los redactores del Acuerdo SMC adjuntaron como Anexo I una "Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación". En el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 los redactores especificaron que en la Lista ilustrativa se identificaban prácticas comprendidas en la prohibición establecida en dicha disposición.¹²⁵ Al mismo tiempo, los redactores aclararon que las prácticas que en la Lista ilustrativa se identifican como *no* constitutivas de una subvención a la exportación *no* están prohibidas por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni por ninguna otra disposición del Acuerdo. Lo hicieron mediante la nota 5 del Acuerdo, incluida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La nota 5 estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo". Con arreglo a ello, si un tipo de medida se menciona en la Lista ilustrativa como medida que constituye una subvención a la exportación, esa medida estará prohibida por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3; si en la Lista una medida se menciona como medida que *no* constituye una subvención a la exportación, esa medida *no* está prohibida por *ninguna disposición* del Acuerdo SMC.

- b) La relación entre el párrafo e) del Anexo I y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

157. El párrafo e) del Anexo I establece una prohibición general de la condonación o reducción de impuestos pagaderos sobre los ingresos de exportación. Estipula que "la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos" constituyen subvenciones a la exportación. Las CE se refirieron correctamente a los términos del párrafo e) al observar que guarda una relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones.¹²⁶ Esto significa que el párrafo e) se aplica a las exenciones, remisiones o aplazamientos de impuestos sobre la renta directamente relacionados con ingresos derivados de transacciones de exportación o estrecha o singularmente adaptados o abiertamente vinculados a ellos.

158. A pesar de esa definición, y en particular de la utilización en el párrafo e) de la palabra "específicamente", las CE aducen que el párrafo e) *amplía* el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE sostienen que:

La supeditación es una forma particular de relación especial. Por tanto, toda subvención que esté supeditada a los resultados de exportación estará necesariamente "relacionada específicamente con las exportaciones" en el sentido del párrafo e). Sin embargo, la expresión "relación específica" es más amplia que la expresión "supeditación". La primera abarca cualquier vínculo específico, por lo que incluiría los simples *incentivos*.¹²⁷

159. La teoría de las CE por lo que respecta al párrafo e) es insostenible, porque no tiene en cuenta la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y el Anexo I. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 establece expresamente que las subvenciones enumeradas en el Anexo I son "ilustrativas", ya que constituyen una lista no exhaustiva de subvenciones a la exportación que están

¹²⁵ El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 estipula en su parte pertinente que "las siguientes subvenciones ... se considerarán prohibidas; a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, *con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el Anexo I*" (cursiva añadida).

¹²⁶ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 149 a 153.

¹²⁷ *Ibid*, párrafos 156 y 157.

"supeditadas ... a los resultados de exportación". Por esa razón, los redactores del Acuerdo explicaron la relación entre el Anexo I y la prohibición de las subvenciones a la exportación diciendo: "*con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el Anexo I*" (cursiva añadida).

160. El sentido ordinario de las palabras "con inclusión" confirma que la Lista ilustrativa no amplía el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. "Con inclusión" significa "incluyente", e "incluyente" significa "que incluye".¹²⁸ La palabra "incluir" se define como "contener como parte de un todo" o "situar en una clase o categoría".¹²⁹ Por tanto, las subvenciones a la exportación identificadas en el Anexo I no son sino *ejemplos* de una clase o categoría de "subvenciones a la exportación" englobadas en el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Esos ejemplos, aunque en cierta medida aclaran el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, no amplían el alcance de esa disposición como sugieren las CE. Contrariamente a lo que alegan las CE, el párrafo e) del Anexo I no prohíbe y no puede prohibir la exención, remisión o aplazamiento de impuestos directos que no estén "supeditados ... a los resultados de exportación". De hecho, en la medida en que el requisito de supeditación estipulado en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no engloba las subvenciones otorgadas sobre la base de *meras expectativas de resultados de exportación* -como se indica en la sección C *supra*-, el párrafo e) no puede brindar una puerta falsa para acceder a lo que las CE denominan "incentivos" que no están supeditados a la exportación.¹³⁰

161. El fundamento del párrafo e) es una prohibición de las exoneraciones o desgravaciones fiscales para los ingresos derivados específicamente de las exportaciones. Se aplica a medidas que condonan impuestos aplicables *directa o únicamente* a los ingresos derivados de transacciones de exportación. Para que el párrafo e) pueda aplicarse, las desgravaciones fiscales en cuestión deben estar supeditadas a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

c) Relación entre la nota 59 y el párrafo e)

162. La nota 59 explica y matiza la aplicación del párrafo e). La nota 59, que está incluida en el párrafo e)¹³¹, menciona determinadas prácticas que, si bien entrañan la no recaudación de impuestos directos sobre ingresos obtenidos en transacciones de exportación, quedan fuera del ámbito de aplicación del párrafo e). Como se indica más arriba, en virtud de la nota 5, si la nota 59 menciona medidas que no son subvenciones a la exportación, esas medidas no están prohibidas por el Acuerdo SMC.

i) Primera frase de la nota 59; aplazamiento

¹²⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ La tentativa de las CE de ampliar el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 mediante el párrafo e) del Anexo I difiere del criterio aplicado al impugnar las disposiciones relativas a las EVE. Como el Grupo Especial recordará, en el procedimiento inicial, las CE invocaron el párrafo e) porque las disposiciones relativas a las EVE se aplicaban explícita y únicamente a las exportaciones, alegando en su primera comunicación al Grupo Especial, párrafo 159, que las ventajas EVE estaban "relacionadas específicamente con las exportaciones, dado que están *supeditadas* a la exportación de productos de los Estados Unidos y *limitadas en cuanto a su alcance* a la medida de tal exportación". *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 4.304 (cursiva añadida). Las CE reconocieron entonces que el párrafo e) se aplica a una subserie relativamente reducida de subvenciones que están supeditadas a la exportación, así como centradas en ella o "limitadas" a ella.

¹³¹ En contraste con la nota 58, que se aplica a más de un párrafo del Anexo I, la nota 59 se refiere únicamente al párrafo e).

163. La primera frase de la nota 59 estipula que "los Miembros reconocen que el aplazamiento no constituye necesariamente una subvención a la exportación en los casos en que, por ejemplo, se perciben los intereses correspondientes". Esa frase pone de manifiesto que a pesar de que en el párrafo e) se estipula, por lo demás inequívocamente, que el aplazamiento total o parcial, relacionado específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos constituye una subvención a la exportación prohibida, el párrafo e) no es aplicable a los programas de aplazamiento si se perciben los "intereses correspondientes".¹³²

164. Ni el párrafo e) ni la nota 59 definen lo que significa "aplazamiento", pero esa expresión parece referirse a los casos en que la imposición se demora, tal vez indefinidamente, a reserva de que ocurra alguna cosa.¹³³ El aplazamiento podría aplicarse a los ingresos de exportación en diversas formas, pero afecta especialmente a las exportaciones en los casos en que los impuestos sobre los ingresos de exportación obtenidos por una entidad vinculada en el extranjero (es decir, una filial extranjera) no se perciben salvo que sean repatriados a la filial nacional y hasta que lo sean.¹³⁴ Esto significa que, con arreglo a la primera frase de la nota 59, una medida que aplaze los impuestos sobre los ingresos de exportación procedentes del extranjero de una filial extraterritorial puede eludir la aplicación del párrafo e) siempre que se perciban "los intereses correspondientes".¹³⁵

165. Por consiguiente, la primera frase de la nota 59 matiza el párrafo e). Aclara que al menos en un caso, a pesar de lo dispuesto en el texto, por lo demás inequívoco, del párrafo e), el Acuerdo SMC no prohíbe que no se impongan impuestos a los ingresos de exportación. Aunque en su decisión sobre el asunto *EVE* el Órgano de Apelación no quiso hacer observaciones sobre el sentido de la primera frase de la nota 59, porque ese asunto no entrañaba aplazamientos, el Órgano de Apelación reconoció que la primera frase está específicamente relacionada con el párrafo e) y lo "matiza".¹³⁶

ii) *La quinta frase de la nota 59; evitar la doble imposición*

166. Una segunda esfera en la que la nota 59 crea una excepción al párrafo e) es por lo que respecta a las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.¹³⁷ La última frase de la nota estipula que "el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un

¹³² La razón para ello parece ser que el cobro de "los intereses correspondientes" contrarresta suficientemente las ventajas que pudieran otorgarse a las exportaciones.

¹³³ Según el *New Shorter Oxford English Dictionary* (1993), "defer" (aplazar) significa "to put off (an action or procedure, an event, matter, or question) to some later time; to delay, postpone" (dejar (una acción o procedimiento, un hecho, asunto o cuestión) para algún momento posterior; demorar, posponer).

¹³⁴ El aplazamiento podría aplicarse también a la exención de impuestos sobre los ingresos de exportación obtenidos por empresas extraterritoriales en espera de su repatriación no sólo a las empresas matrices nacionales sino también a los accionistas en general.

¹³⁵ El aplazamiento con interés sólo es una de las formas de aplazamiento del pago de impuestos sobre ingresos de exportación que no constituye una subvención a la exportación. Esto es así porque la primera frase de la nota 59 sólo cita el cobro de los "intereses correspondientes" como "ejemplo" de un caso en el que "el aplazamiento relacionado específicamente con las exportaciones" no constituye una subvención a la exportación prohibida.

¹³⁶ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 97. Los Estados Unidos no sostienen que la Ley contemple el aplazamiento, pero analizan la primera frase de la nota 59 para ilustrar el sentido global y la significación de la nota.

¹³⁷ En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación declinó examinar el sentido de la quinta frase de la nota 59 por constatar que los Estados Unidos no habían planteado esa cuestión al Grupo Especial. *EVE* (Órgano de Apelación), párrafos 101 a 103.

Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro. La nota 59 no define lo que significa "doble imposición" o qué tipos de medidas son las adecuadas para "evitarla", pero el sentido corriente de esas palabras indica que abarcan medidas para evitar que los mismos ingresos se vean sujetos dos veces al pago de impuestos. Esa forma de entender la última frase de la nota 59 deriva del hecho de que "*avoid*" (evitar) significa "*keep off; prevent; obviate*" (eludir; impedir; obviar)¹³⁸, "*double*" (doble) significa "*twice as much or as many*" o "*occurring twice*" (dos veces más o que ocurre dos veces)¹³⁹, y "*taxation*" (imposición) significa "*the imposition or levying of taxes*" (la aplicación o percepción de impuestos).¹⁴⁰

167. Significativamente, la quinta frase de la nota 59 no se aplica a cualquier tipo de ingresos, sino sólo a los "ingresos procedentes del extranjero". La nota no define esa expresión, pero su sentido ordinario es el siguiente; 1) "*income*" (ingresos) significa "*the (amount) of money or other assets received or due to be received from employment, business, investments, etc.*" (la cantidad de dinero u otros activos recibidos o que deban recibirse como consecuencia de un empleo, negocio, inversión, etc.)¹⁴¹; 2) "*foreign*" (extranjero) significa "*carried on or taking place abroad*" (que se realiza o tiene lugar en otro país) o "*situated outside the country; not in one's own land*" (situado fuera del país; no en la propia tierra)¹⁴²; y 3) "*source*" (fuente, en el presente texto procedencia) significa "*a place or thing from which something material is obtained or originates*" (un lugar o cosa de donde algo material se obtiene o es originario).¹⁴³ Así pues, a los efectos de la nota 59, los ingresos procedentes del extranjero incluirían el dinero (u otros activos) que tengan su origen fuera de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que aplica una medida para evitar la doble imposición.

168. Los ingresos procedentes del extranjero pueden ser objeto de doble imposición porque pueden ser gravados por el país del que proceden (a veces denominado país de origen) y por el país donde reside el contribuyente (a veces denominado país de residencia). También puede haber doble imposición porque dos países aleguen que el mismo contribuyente es un residente sujeto a su jurisdicción o porque los mismos ingresos tienen su origen dentro de sus fronteras. Sea cual fuere la base jurídica, la cuestión de la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero es significativa en el contexto de las exportaciones porque, por definición, los bienes o servicios vendidos o prestados en una transacción de exportación se venden o prestan de un país a otro. Como consecuencia de ello, algunos de los ingresos generados por una transacción de exportación pueden considerarse "extranjeros" porque el destino de los productos exportados, la ubicación del comprador, la transferencia de titularidad, el pago o las actividades económicas que dan lugar a la venta pueden tener lugar fuera del país de residencia del vendedor. Un país extranjero que pueda alegar que es la "fuente" de parte o de todos los ingresos obtenidos fuera del país de residencia del vendedor -debido, por ejemplo, a una de las razones arriba enumeradas- puede intentar gravar esos ingresos. Al mismo tiempo, el país de residencia del contribuyente puede alegar lo mismo con respecto a los mismos ingresos.

169. Para mitigar esta preocupación y otras conexas, la quinta frase de la nota 59 permite a los Miembros de la OMC abstenerse de gravar ingresos procedentes del extranjero obtenidos en

¹³⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ *Ibid.*

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ *Ibid.*

transacciones de exportación. No puede haber duda alguna de que esto es así, porque la quinta frase de la nota 59 delimita el ámbito de aplicación del párrafo e), que prohíbe la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, "relacionados específicamente con las exportaciones", de los impuestos directos. Como indica la quinta frase de la nota 59, *"el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero ..."* (cursiva añadida).

- d) En la nota 59 se mencionan determinadas medidas como medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5

170. Como se ha demostrado más arriba, las frases primera y quinta de la nota 59 matizan el párrafo e). En ambas frases se identifican ciertas prácticas fiscales que son admisibles aunque puedan estar directamente vinculadas con exportaciones.

171. La primera frase de la nota 59 aclara que el aplazamiento de la imposición "relacionado específicamente con las exportaciones" es admisible cuando "se perciben los intereses correspondientes". Un aplazamiento que no estuviera "relacionado específicamente con las exportaciones" escaparía al ámbito de aplicación del párrafo e) y no necesitaría matización alguna en la nota 59 para no estar sujeto a la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación establecida en el Acuerdo SMC. Los redactores del Acuerdo incluyeron la primera frase de la nota 59 para aclarar que un régimen de aplazamiento con intereses, aunque esté directamente relacionado con exportaciones, no constituye una subvención a la exportación prohibida.

172. De manera análoga, la quinta frase de la nota 59 permite adoptar medidas para evitar la doble imposición aunque éstas pudieran constituir de otro modo exenciones, remisiones o aplazamientos, relacionados específicamente con las exportaciones, de impuestos directos con arreglo al párrafo e). Así lo demuestran las primeras palabras de la quinta frase; "el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición". De hecho, si las medidas para evitar la doble imposición sólo se permitieran cuando *no* estuvieran específicamente relacionadas con las exportaciones, la quinta frase carecería de sentido. En ella se indicaría meramente algo que es obvio, es decir, que las medidas no relacionadas específicamente con las exportaciones no están sujetas a lo dispuesto en el párrafo e) ni en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

173. En consecuencia, las medidas para evitar la doble imposición están englobadas en el significado de la nota 5. Esa nota estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas ...". El sentido corriente de "*referred*" (mencionadas) es "*to assign to a thing, or class of things, as being properly included or comprehended in this; to regard as naturally belonging, pertaining, or having relation to; to attach or attribute to*" (determinar que una cosa o clase de cosas está adecuadamente incluida o comprendida; considerar como naturalmente correspondiente, perteneciente o relacionado con; atribuir o imputar).¹⁴⁴ También puede significar algo tan simple como "*a reference in a book*" (una referencia en un libro).¹⁴⁵ En consecuencia, la nota 5 indica que una medida sólo necesita incluirse o mencionarse en el Anexo I de forma que esté adecuadamente determinada o clasificada como algo que no constituye una subvención a la exportación. La nota 5 no requiere que las palabras "no es una subvención a la exportación" aparezcan en la descripción de la medida en cuestión que figura en la Lista ilustrativa.

¹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁴⁵ *Ibid.*

174. Al formular este argumento, los Estados Unidos no se apoyan en el principio *a contrario sensu*, en virtud del cual se presume que de una norma o aseveración afirmativa cabe deducir la conclusión opuesta. Antes bien, el hecho de que la quinta frase de la nota 59 disponga expresamente una limitación del párrafo e) indica que los redactores del Acuerdo SMC tenían la intención de que las medidas para evitar la doble imposición no fueran tratadas como subvenciones a la exportación prohibidas.

175. La misma distinción hizo el Grupo Especial encargado del asunto *Brasil - Aeronaves*.¹⁴⁶ El Grupo Especial constató en primer lugar que "en su sentido corriente, la nota 5 se relaciona con situaciones en las que se hace referencia a una medida que *no* constituye una subvención a la exportación".¹⁴⁷ Además, el Grupo Especial observó que la nota 5, en su sentido corriente, podría extenderse aún más para abarcar casos en los que la Lista ilustrativa contiene alguna otra forma de declaración *afirmativa* de que una medida no está sujeta a la prohibición del párrafo 1 a) del artículo 3.¹⁴⁸ Seguidamente, el Grupo Especial indicó que ese razonamiento era aplicable a las frases primera y quinta de la nota 59.¹⁴⁹ Por tanto, con arreglo a ese razonamiento, las medidas para evitar la doble imposición se "mencionan" en el Anexo I como medidas que no son subvenciones a la exportación y que por ello no están prohibidas por el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 ni por ninguna otra disposición del Acuerdo SMC.

3. Medidas para evitar la doble imposición en virtud de la nota 59

176. En la sección precedente, los Estados Unidos han demostrado que con arreglo a la quinta frase de la nota 59 las medidas adoptadas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero no están prohibidas por el Acuerdo SMC. En la presente sección, los Estados Unidos demuestran que la no imposición de los ingresos procedentes del extranjero es una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59.

- a) La no imposición de ingresos procedentes del extranjero es un método generalmente aceptado para evitar la doble imposición

177. No parece que haya diferencias entre las CE y los Estados Unidos sobre si un sistema de no imposición de los ingresos procedentes del extranjero es un medio aceptable para evitar la doble imposición. Esta posición mutua deriva del hecho de que disciplinas fiscales internacionales bien establecidas han reconocido desde hace tiempo que dos países pueden invocar el derecho y la capacidad de gravar los mismos ingresos, perjudicando innecesariamente a los contribuyentes y obligando a los respectivos países a tomar medidas para rectificar una posible injusticia. Como indicaron las CE al Grupo Especial encargado del asunto *EVE*,

Quando un residente en un país obtiene ingresos que provienen de fuera del país (ingresos procedentes del extranjero), el derecho de ese país a gravar los ingresos basándose en su jurisdicción mundial derivada de la residencia puede superponerse al derecho de otro país a gravar los ingresos basándose en su jurisdicción derivada

¹⁴⁶ *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones de aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000.

¹⁴⁷ *Ibid*, párrafo 6.36.

¹⁴⁸ *Ibid*.

¹⁴⁹ *Ibid*. En contraste, el Grupo Especial constató que no había fundamento alguno para asumir que las medidas que simplemente quedan fuera del ámbito de las subvenciones a la exportación mencionadas en el Anexo I *no* son subvenciones a la exportación a los efectos de la nota 5. *Ibid*.

del origen. Por tanto, los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por un residente en un país pueden resultar gravados tanto por el país de origen como por el de residencia, a no ser que existan disposiciones para evitar la doble imposición. La necesidad de evitar la doble imposición es evidente por motivos de equidad y de política económica.¹⁵⁰

178. Aunque la OMC no ha definido los tipos de medidas que pueden usarse para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, dos categorías generales de medidas son bien aceptadas y utilizadas en todo el mundo con esa finalidad. Se trata del método de exención (o no imposición) y el método de descuento. Ambos han sido aceptados por los dos principales modelos de tratados, preparados bajo los auspicios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos ("OCDE") y las Naciones Unidas.¹⁵¹ De hecho, las CE alegaron ante el Grupo Especial que ambos establecían formas adecuadas de evitar la doble imposición.¹⁵²

b) Explicación del método de exención (no imposición) para evitar la doble imposición; las normas modelo de la OCDE

179. Tanto el modelo de convenio de la OCDE como el de las Naciones Unidas autorizan expresamente a los países a utilizar exenciones (no imposición) o descuentos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Aunque los detalles de sus respectivas disposiciones son distintos, los dos modelos de convenios sirven a los mismos fines por lo que respecta al presente asunto. Para explicar en qué consiste el método de exención y cómo funciona para evitar la doble imposición, los Estados Unidos harán referencia a la disposición sobre exención del modelo de convenio de la OCDE.¹⁵³ El Convenio de la OCDE es el modelo de convenio en el que se basa la mayoría de los Estados miembros de las CE, y en él se ve claramente cómo pueden emplearse las exenciones (no imposición) para evitar la doble imposición.

180. El modelo de convenio de la OCDE establece, en su parte pertinente:

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Artículo 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos o posee capital que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de los Estados mencionados, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 2 y 3, eximirá a esos ingresos o capitales del pago de impuestos.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Anexo EC-2, página 1 (US-5).

¹⁵¹ *Convenio modelo sobre la doble imposición de los ingresos y del capital* (OCDE, 1992) ("Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE") (prueba documental US-7), véase también la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Pub. N° ST/ESA/102 (1980).

¹⁵² Anexo EC-2, página 2 (US-5).

¹⁵³ Al hacerlo, los Estados Unidos no se basan en el modelo de convenio de la OCDE como fuente autorizada para interpretar las normas de la OMC. Los Estados Unidos citan el convenio únicamente como ejemplo.

¹⁵⁴ El resto del artículo 23 A estipula lo siguiente:

Artículo 23 B

MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos o posee capital que, de conformidad con lo dispuesto en el presente Convenio, puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de esos Estados:

- a) deducirá de los impuestos sobre los ingresos de ese residente una cuantía igual a los impuestos sobre los ingresos pagados en aquel otro Estado;
- b) deducirá de los impuestos sobre el capital de ese residente una cantidad igual a los impuestos sobre el capital pagados en aquel otro Estado.

Sin embargo, en ninguno de los dos casos esa deducción será superior a la parte de los impuestos sobre los ingresos o el capital, calculados antes de la deducción que, sean imputables, según proceda, a los ingresos o el capital que puedan ser gravados en aquel otro Estado.¹⁵⁵

181. El comentario del modelo de convenio de la OCDE explica que tanto el método de exención como el método de descuento sirven para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.¹⁵⁶ El comentario deja en claro que la exención se aplica no sólo a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos directamente por un residente en el país que grava, sino también a los dividendos y los ingresos por intereses que se repatrían al país que grava.¹⁵⁷ El comentario deja

2. Cuando un residente en un Estado Contratante obtiene ingresos que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y 11 [relativos a los dividendos transfronterizos y los ingresos por intereses, respectivamente], puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el primero de los Estados mencionados deducirá de los impuestos sobre los ingresos de ese residente una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado. Sin embargo, esa deducción no será superior a la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, que sea imputable a esas categorías de ingresos obtenidos en el otro Estado.

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente en un Estado Contratante están exentos del pago de impuestos en dicho Estado, ese Estado podrá a pesar de todo, al calcular la cuantía de los impuestos aplicables a los ingresos o el capital restante de ese residente, tener en cuenta los ingresos o capitales exentos.

¹⁵⁵ El artículo 23 B tiene un segundo párrafo, en el que se estipula que "cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente en un Estado Contratante están exentos del pago de impuestos en dicho Estado, ese Estado podrá a pesar de todo, al calcular la cuantía de los impuestos aplicables a los ingresos o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta los ingresos o el capital exentos.

¹⁵⁶ *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, página C(23)-3 (US-7) ("Los artículos 23A y 23B se aplican a los casos en que un residente en el Estado R [residencia] obtiene ingresos o posee capital en el otro Estado contratante S [origen] ... y esos ingresos o capital, de conformidad con el Convenio, pueden gravarse en ese otro Estado S").

¹⁵⁷ Comentario al *modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, página C(23)-14 (US-7) ("En los artículos 10 y 11 el derecho a gravar dividendos e intereses está dividido entre el Estado de residencia y el Estado de origen. En esos casos, el Estado de residencia está facultado para no gravarlos si así lo desea ... y para aplicar el método de exención también a las categorías de ingresos arriba citadas"). Sin embargo, el

también en claro que los países están facultados para adoptar uno o ambos métodos, y que los medios por los que se aplican pueden variar de país a país.¹⁵⁸

182. Además, el Comentario señala que "con arreglo al principio de exención, el Estado de residencia R no grava los ingresos que ... puedan ser gravados en [otro país]". Así pues, el término "exención" a efectos de evitar la doble imposición no entraña únicamente el establecimiento de una excepción jurídica a una norma general tributaria en otro caso aplicable. En este contexto, "exención" significa no imposición de ingresos sujetos a doble tributación.¹⁵⁹ Con arreglo al Comentario, siempre que unos ingresos "puedan gravarse" en otro país, el país de residencia no debe gravar los mismos ingresos.¹⁶⁰

c) El método de exención puede hacer posible una reducción global de los impuestos para algunos contribuyentes

183. Una distinción importante entre el método de exención (no imposición) y el método de descuento es que el primero opera *ex ante*, mientras que el segundo opera *ex post*. El método de exención lleva a no gravar ingresos que podrían estar sujetos a los sistemas fiscales de dos naciones soberanas. Se aplica en general y "por anticipado" -esto es, con independencia de los ingresos o impuestos extranjeros de que se trate en particular. En esto se diferencia del método de descuento fiscal, que sólo compensa "posteriormente" los impuestos sobre ingresos específicos que ya se han pagado en el extranjero. Los principios internacionales de tributación reconocen esas diferencias, pero aceptan ambos métodos.

184. Así como los descuentos fiscales están limitados por la cuantía de impuestos pagados en el extranjero -y cuando hay excepciones aplicables sólo pueden ofrecer una compensación parcial- con arreglo al método de exención la cuota tributaria global de un contribuyente está determinada por el tipo impositivo aplicado por el país de origen. Si el tipo impositivo aplicado por el país de origen es *más alto* que el del país de residencia, el contribuyente *pagará* más impuestos sobre los ingresos en cuestión que si esos ingresos se obtuvieran en el país de residencia. Por el contrario, si el país de origen aplica un tipo *más bajo*, el contribuyente *pagará menos* que si los ingresos se obtuvieran exclusivamente en el país de residencia.

185. El hecho de que el método de exención pueda dar lugar a una reducción fiscal global no menoscaba en absoluto la validez del método con arreglo a las normas fiscales internacionalmente aceptadas. Ni el modelo de convenio de la OCDE ni el de las Naciones Unidas obligan a las partes a aplicar un nivel impositivo mínimo en el marco de un sistema de exención. Los modelos de tratados dejan al arbitrio de cada país la determinación de si es necesario un nivel mínimo de imposición en una de las partes en el tratado para que la exención se aplique con arreglo a su legislación nacional. De hecho, en el comentario de la OCDE se indica expresamente que el Estado de residencia debe "eximir con independencia de que los demás Estados ejerzan o no efectivamente su derecho a gravar".¹⁶¹ El

segundo párrafo del artículo 23A impone límites al método de exención por lo que respecta a esos tipos de ingresos que no son aplicables a otros tipos de ingresos.

¹⁵⁸ *Ibid*, página C(23)-14 ("Dada la gran variedad de técnicas y políticas fiscales en los distintos Estados por lo que respecta a la determinación del impuesto, especialmente las deducciones, bonificaciones y ventajas análogas, es preferible no proponer una solución expresa y uniforme en el Convenio, sino dejar al arbitrio de cada Estado la aplicación de sus propias leyes y técnicas").

¹⁵⁹ *Ibid*, página C(23)-4.

¹⁶⁰ *Ibid*, página C(23)-11.

¹⁶¹ *Ibid*.

comentario explica que este método es el más práctico, "ya que libera al Estado de residencia de la necesidad de investigar la posición impositiva efectiva de los demás Estados".¹⁶²

186. Las CE han reconocido esta característica del sistema de exención. Como el método de exención para evitar la doble imposición no está calibrado con arreglo a los impuestos pagados en un país extranjero, las CE han afirmado que "si los impuestos extranjeros son más bajos que los nacionales, los contribuyentes residentes con ingresos procedentes del extranjero exentos reciben un trato más favorable que otros residentes".¹⁶³

4. La exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59

187. Tanto por su funcionamiento como por la forma en que está diseñada, la Ley es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero a los efectos de la nota 59.

- a) La Ley se basa en la no imposición y no en los descuentos fiscales como mecanismo para evitar la doble imposición

188. La Ley se basa expresamente en el método de no imposición para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Así se indica expresamente en los antecedentes legislativos que complementan la Ley; "como la exclusión de esos ingresos extraterritoriales es un medio de evitar la doble imposición, no se permiten deducciones de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero por lo que respecta a esos ingresos excluidos".¹⁶⁴ En los antecedentes legislativos se explica también que al cambiar de un sistema impositivo mundial a un criterio más territorial, los Estados Unidos, por medio de la Ley, adoptaban un método de exención (o no imposición) para evitar la doble imposición habitualmente aplicado en los sistemas territoriales. La exclusión establecida en la Ley ocuparía el lugar de la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, que con arreglo al IRC es normalmente el mecanismo para evitar la doble imposición. Como se indica en los antecedentes legislativos:

Es importante tener en cuenta que cada tipo de sistema [mundial o territorial] utiliza generalmente un método distinto para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Aunque esto es una simplificación excesiva, en los sistemas mundiales normalmente se usa el "método de descuento"; es decir, se concede una deducción fiscal por los impuestos pagados a gobiernos extranjeros sobre los ingresos obtenidos en el extranjero. En los sistemas territoriales se utiliza el "método de exención"; es decir, los ingresos obtenidos en el extranjero simplemente no se gravan. Aunque pueden esgrimirse argumentos de política fiscal para justificar la superioridad de un método sobre el otro, ambos son aceptados internacionalmente, y también se acepta internacionalmente que los países son libres de aplicar cualquiera de ellos, o ambos.¹⁶⁵

189. La Ley evita la doble imposición excluyendo los ingresos extraterritoriales. Además, el artículo 114 (d) del IRC, con la adición introducida por la Ley, establece que "no se concederán deducciones en virtud de este capítulo para impuestos sobre cualesquiera ingresos o beneficios

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Anexo EC-2 página 6 (US-5).

¹⁶⁴ *Informe de la Cámara*, página 10; véase también el *informe del Senado*, página 2.

¹⁶⁵ *Informe de la Cámara*, página 13.

extraordinarios pagados o pagaderos a un país extranjero o posesión de los Estados Unidos por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales que están excluidos de los ingresos brutos en virtud del apartado a)". La Ley estipula asimismo que para los ingresos excluidos no están permitidas las deducciones.¹⁶⁶

b) La Ley establece una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero

190. Al crear en el artículo 114 (a) una exclusión general del pago de impuestos en los Estados Unidos para los ingresos extraterritoriales y establecer seguidamente, en el artículo 114 (b), excepciones limitadas que permiten gravar una parte de esos ingresos, la Ley crea una exclusión parcial para los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la quinta frase de la nota 59. Como se indica más arriba, el sentido corriente de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" es el de beneficios o réditos originados más allá de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que adopta una medida para evitar la doble imposición. Las principales circunstancias que indican si los beneficios o réditos tienen su origen más allá de las fronteras o el territorio de un país podrían ser una o más de las siguientes; los bienes o servicios de que se trate se venden o prestan fuera del territorio de la autoridad fiscal, el comprador está ubicado fuera del territorio de la autoridad fiscal, la titularidad de la mercancía se transfiere fuera del territorio de la autoridad fiscal, el pago se hace o se emite fuera del territorio de la autoridad fiscal, o las actividades económicas que dan lugar a la venta tienen lugar (al menos en parte) fuera del territorio de la autoridad fiscal.

191. Los "ingresos extraterritoriales" en virtud de la Ley tienen esos atributos extranjeros. La premisa central de la Ley es establecer una exclusión fiscal para los ingresos derivados de ventas en el extranjero.¹⁶⁷ Por lo que respecta a los tipos de transacciones que pueden generar ingresos excluibles, la Ley establece que las mercancías de que se trate deben ser utilizadas, consumidas o enajenadas fuera de los Estados Unidos.¹⁶⁸ En consecuencia, los compradores de esas mercancías normalmente se encontrarán fuera de los Estados Unidos, generalmente autorizarán o harán los pagos de las mercancías en otro país, y en muchos casos la titularidad se transferirá también en ese país. Las mercancías pueden producirse fuera de los Estados Unidos¹⁶⁹, y deberá alcanzarse un determinado nivel obligatorio de actividad económica en el extranjero por lo que respecta a las funciones de venta y distribución asociadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.¹⁷⁰

192. A esas consideraciones se debe el que los ingresos excluidos en virtud de la Ley puedan caracterizarse adecuadamente como extraterritoriales, y por ello "procedentes del extranjero". Las CE, aunque alegan que la Ley "no concierne a los ingresos 'extraterritoriales' en el verdadero sentido de esa palabra"¹⁷¹, reconocen que se aplica a los ingresos obtenidos de ventas en el extranjero.¹⁷² Como se indica más arriba, con arreglo a la Ley los "ingresos extraterritoriales" son ingresos

¹⁶⁶ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (c) del IRC.

¹⁶⁷ En el artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 114 (e) del IRC, los "ingresos extraterritoriales" se definen como los réditos generados por ventas en el extranjero que reúnen las condiciones establecidas.

¹⁶⁸ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (B) del IRC.

¹⁶⁹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

¹⁷⁰ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 942 (b) del IRC.

¹⁷¹ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 17.

¹⁷² *Ibid.*

derivados de fuentes no nacionales. Como tales, están englobados en el sentido corriente de la expresión "procedentes del extranjero".

- c) La exclusión establecida por la Ley es afín a las exenciones territoriales establecidas en los sistemas de Estados miembros de las CE

193. La exclusión establecida por la Ley tenía por objeto crear un paralelismo con determinados aspectos de las exclusiones o exenciones territoriales aplicadas por los Estados miembros de las CE. Así lo ponen de manifiesto los antecedentes legislativos de la Ley:

El Comité subraya que los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales. Ni en el sistema fiscal modificado por esta legislación ni en muchos sistemas fiscales europeos los ingresos excluidos de tributación son únicamente los obtenidos en virtud de la exportación. Al mismo tiempo, en ambos sistemas, la exportación es una forma de obtener ingresos de fuentes extranjeras que está excluida de la tributación, y en ambos sistemas los exportadores se encuentran entre aquellos que pueden aprovechar las limitaciones impuestas a la autoridad fiscal. Aunque los exportadores pueden estar entre quienes tienen acceso a la exclusión, ello no hace que ésta esté "supeditada a las exportaciones". Si así fuera, cada exclusión general de los impuestos aplicables a, entre otros, los exportadores, se convertiría en una subvención a la exportación prohibida.¹⁷³

194. La exclusión establecida en la Ley es análoga a la práctica de varios sistemas fiscales de Estados miembros de las CE que exime del pago de impuestos a los ingresos procedentes del extranjero.¹⁷⁴ Al igual que la Ley, esos sistemas de las CE no gravan al menos una parte de los ingresos generados por ventas en el extranjero. En los sistemas fiscales de las CE que aplican el principio de tributación territorial, la forma y el alcance de la aplicación de ese principio son distintos en cada país. Algunos, como Francia, han eximido tradicionalmente todos los ingresos obtenidos fuera de sus fronteras. Sin embargo, actualmente ningún país de las CE ofrece una exención global para los ingresos procedentes del extranjero. De hecho, como las CE explicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE*, los Estados miembros de las CE que ofrecen una exención para los ingresos procedentes del extranjero sólo lo hacen parcialmente, y por lo general tratan esos ingresos como una excepción de la norma general en virtud de la cual los ingresos en cualquier parte del mundo de una empresa nacional están sujetos al pago de impuestos en su país de residencia.¹⁷⁵ Del mismo modo que la Ley desplaza al sistema fiscal de los Estados Unidos hacia un criterio más territorial, los sistemas de las CE son una mezcla de principios mundiales y territoriales.

5. Conclusión

195. Por los motivos arriba expuestos, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59. Por consiguiente, y de conformidad con la nota 5 del Acuerdo SMC, la exclusión no constituye una subvención a la exportación prohibida a los efectos del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

¹⁷³ *Informe de la Cámara*, página 18.

¹⁷⁴ Estos sistemas se analizan con más detalle en la sección sobre "Antecedentes Fácticos" *supra*.

¹⁷⁵ CE, Anexo-2, página 2 (US-5).

- E. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO APLICABLE A UN DETERMINADO VALOR EXTRANJERO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY SEA INCOMPATIBLE CON EL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

196. Las CE aducen que la regla del 50 por ciento aplicable a determinado valor extranjero establecida por la Ley infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.¹⁷⁶ El Grupo Especial no tiene necesidad de abordar esta cuestión por dos motivos. En primer lugar, como se demuestra más arriba, la exclusión establecida por la Ley no constituye una subvención en el sentido del artículo 1.1 a) 1) ii). En segundo lugar, la nota 5 estipula que las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no están prohibidas por ninguna disposición del Acuerdo SMC, incluido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Sin embargo, aún en el caso de que el Grupo Especial constatará que dicha disposición es aplicable a la presente diferencia, la reclamación de las CE debe también rechazarse porque se apoya en una idea equivocada de la regla del 50 por ciento y porque no se ha demostrado que la exclusión establecida en la Ley está "supeditada" al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

1. La nota 5 del Acuerdo SMC priva de sentido a la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

197. Como se indica más arriba en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, la nota 5 del Acuerdo SMC estipula que "las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta *ni de ninguna otra* disposición del presente Acuerdo". Por tanto, la nota 5 ofrece inmunidad frente a todas las prohibiciones del Acuerdo SMC -incluida la establecida en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3- siempre que se cumplan las condiciones de la nota. Como también se ha demostrado más arriba, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 del Anexo I. En consecuencia, la exclusión, al ser una "medida mencionada en el Anexo I como medida que no constituye una subvención a la exportación", no está prohibida en virtud de ninguna disposición del Acuerdo SMC, incluido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por consiguiente, el Grupo Especial no tiene por qué abordar la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

2. El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

198. Si el Grupo Especial determina que la exclusión de los ingresos extraterritoriales queda fuera del ámbito de aplicación de la nota 5, el análisis de la reclamación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 deberá comenzar por el texto de esa disposición. En ese sentido, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe las "subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre varias otras condiciones". El Órgano de Apelación ha afirmado que el criterio jurídico consagrado por la palabra "supeditadas" es igualmente aplicable en el marco del apartado a) y el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.¹⁷⁷ Así pues, a los efectos del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el Órgano de Apelación ha confirmado que "supeditadas" significa "condicionadas" o "dependientes en cuanto a su existencia de" otra cosa.¹⁷⁸ Para que una subvención esté "supeditada... al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados", tendrá que estar condicionada al uso de productos nacionales en lugar de productos importados o depender de ese uso simplemente para existir.

¹⁷⁶ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 159 a 184.

¹⁷⁷ Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación), párrafo 123.

¹⁷⁸ Canadá - Aeronaves (Órgano de Apelación), párrafo 167.

3. Las CE no han comprendido la regla del 50 por ciento

199. La reclamación de las CE parte de un error fundamental de comprensión de la regla del 50 por ciento. A lo largo de su primera comunicación, las CE sugieren que la Ley contiene un requisito en materia de *contenido* nacional que impide a los fabricantes usar más de una cantidad fija de insumos importados en sus operaciones de producción.¹⁷⁹

200. Sin embargo, la Ley no impide a los fabricantes utilizar más de una cantidad fija de artículos importados ni obliga a utilizar artículos manufacturados en los Estados Unidos para que una transacción pueda producir ingresos extraterritoriales excluibles. Lo que estipula la Ley es que hasta un 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los productos que forman parte de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.¹⁸⁰ Con arreglo a esa norma, un producto puede satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero.

201. La regla del 50 por ciento sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y los costos directos de mano de obra extranjeros involucrados en la producción de un producto acabado. No pone límites a otro valor extranjero. Por tanto, el restante 50 por ciento del valor equitativo de mercado del producto acabado puede imputarse a elementos no tangibles, con inclusión de los derechos de propiedad intelectual, los fondos de comercio, el capital, la comercialización, la distribución y otros servicios, cuyo origen puede ser estadounidense o extranjero. Los artículos utilizados para la fabricación, con independencia de su origen, sólo representan una parte del valor total.

202. El funcionamiento de la regla del 50 por ciento puede ilustrarse mediante un ejemplo. Supóngase que un producto está compuesto por un 100 por ciento de artículos extranjeros y se fabrica utilizando únicamente mano de obra directa extranjera. Supóngase seguidamente que la suma del valor de los artículos extranjeros y los costos directos de la mano de obra extranjera es 200 dólares. Supóngase también que, como consecuencia del significativo valor del nombre comercial extranjero y los costos de capital extranjeros, el valor equitativo de mercado del producto (es decir, el precio al que puede venderse a los consumidores) es 450 dólares. La venta de ese producto reúne las condiciones necesarias para la exclusión en virtud de la Ley, a pesar de que no contiene productos de los Estados Unidos, porque 200 dólares es menos del 50 por ciento de 450 dólares.

203. El efecto práctico de la regla del 50 por ciento es aun menor como consecuencia del principio de origen aplicable a los componentes integrados en los productos manufacturados. Un insumo originario de un proveedor estadounidense puede considerarse de origen estadounidense a efectos de la regla del 50 por ciento aunque los productos con los que ese componente se haya fabricado hayan sido en su mayor parte, o incluso en su totalidad, importados. En tales circunstancias no se da preferencia a los productos nacionales sobre los importados, porque el componente acabado normalmente se considera como un producto de origen estadounidense.¹⁸¹

¹⁷⁹ Por ejemplo, *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 55, 69, 106, 159 y 179.

¹⁸⁰ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el párrafo 943 (a) (1) (C) del IRC.

¹⁸¹ Las CE hacen una comparación entre la regla del 50 por ciento y la limitación impuesta a los artículos importados en los Estados Unidos contenida en la Ley EVE derogada. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 159 a 162. Esa comparación, y cualquier referencia a las disposiciones relativas a las EVE, es irrelevante por lo que respecta a las cuestiones sometidas a este Grupo Especial. Sin embargo, cabe observar que en el procedimiento inicial los Estados Unidos explicaron detalladamente por qué motivos las disposiciones sobre las EVE eran compatibles con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, si bien ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* abordaron esa cuestión.

4. El asunto *Canadá - Automóviles* confirma que la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados

204. En su informe sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, el Órgano de Apelación confirmó el anterior análisis que demuestra que la regla del 50 por ciento no infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En aquel asunto, el Órgano de Apelación constató que incluso un requisito del 60 por ciento de valor añadido no justificaba necesariamente una presunción de incompatibilidad con la citada disposición. El Órgano de Apelación concluyó que la prohibición establecida en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 sólo es aplicable cuando hay pruebas de que realmente se *exigirá* a un fabricante que utilice productos nacionales con preferencia a los importados.

a) La decisión del Órgano de Apelación

205. En el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación examinaron si una prescripción canadiense en materia de valor añadido hacía que la subvención impugnada estuviera supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.¹⁸² Con arreglo a la medida aplicable, un fabricante canadiense de vehículos de motor podía beneficiarse de una exención de los derechos de importación si, entre otras cosas, el valor añadido canadiense total de ese fabricante con respecto a una clase de vehículos alcanzaba una determinada proporción del valor total del producto final. El valor añadido en el Canadá (VAC) podía establecerse con arreglo a varios elementos. Esos elementos, aunque incluían el costo de las piezas producidas en el Canadá, también incluían los costos de transporte; los sueldos pagados por trabajos distintos de la producción en el Canadá; el costo de los materiales utilizados en el proceso de producción pero no incorporados al producto final; los gastos generales; los seguros e indemnizaciones de los trabajadores; los impuestos sobre bienes raíces; y una cuantía por amortización de los gastos de capital. Un fabricante reunía las condiciones establecidas para obtener la exención de los derechos de importación si el 60 por ciento del valor total añadido por ese fabricante era canadiense. En el expediente no figuraban las prescripciones particulares en materia de VAC aplicables a otros fabricantes.

206. Al analizar las prescripciones en materia de VAC establecidas por el Canadá, el Órgano de Apelación afirmó que "la cuestión concreta que se plantea en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es si la *utilización* de productos nacionales con preferencia a los importados es una "condición" para cumplir las prescripciones en materia de VAC y, por ende, para obtener la exención de derechos de importación".¹⁸³ El Órgano de Apelación estimó que el nivel o porcentaje de VAC requerido influía en que un fabricante en particular pudiera satisfacer las prescripciones en materia de VAC que le afectaban específicamente sin utilizar en su producción ninguna pieza o material canadiense.¹⁸⁴ El Órgano de Apelación constató que incluso en los casos en que la prescripción en materia de VAC era del 60 por ciento, el fabricante podía satisfacerla sin necesidad de utilizar productos nacionales.¹⁸⁵ Según el Órgano de Apelación, debido a "*las diversas posibilidades de cumplir*" las prescripciones en materia de VAC, no basta con demostrar que "la utilización de

¹⁸² La medida en cuestión está descrita en el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, párrafos 124 a 129.

¹⁸³ *Canadá - Automóviles (Órgano de Apelación)*, párrafo 126 (cursiva en el original).

¹⁸⁴ *Ibid*, párrafo 130.

¹⁸⁵ *Ibid*.

productos nacionales [es] solamente uno de los medios *posibles* (medios que, de hecho, podrían no utilizarse) para cumplir [esas] prescripciones".¹⁸⁶

207. El Órgano de Apelación hizo hincapié en la importancia de establecer "cómo [los niveles de VAC requeridos] operan respecto de cada uno de los fabricantes".¹⁸⁷ Sin esa "información decisiva", un grupo especial no puede tener "suficientes conocimientos acerca de la medida para determinar si las prescripciones en materia de VAC estaban supeditadas '*de jure*' al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".¹⁸⁸ Por esa razón, el Órgano de Apelación concluyó que la prescripción en materia de VAC del 60 por ciento no justificaba una presunción de incompatibilidad con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En consecuencia, para que se admita su reclamación, la parte reclamante debe demostrar en qué forma las prescripciones en materia de valor añadido operan *realmente* para sustituir los productos nacionales por productos importados.¹⁸⁹

b) La aplicación del asunto *Canadá - Automóviles* a la Ley

208. Si se toma como base el análisis efectuado por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, las CE no han cumplido su obligación de demostrar que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Al igual que las prescripciones en materia de VAC impugnadas en el asunto *Canadá - Automóviles*, la regla del 50 por ciento puede satisfacerse sin utilizar ningún producto nacional. De hecho, la regla del 50 por ciento no requiere *ningún* valor estadounidense en general, ni productos estadounidenses en particular. Como más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de cualquier bien vendido en una transacción que genere ingresos extraterritoriales puede imputarse a elementos que no son mercancías -con inclusión del contenido de propiedad intelectual, los gastos generales y otros costos no relacionados con mercancías-, un fabricante puede obtener ingresos extraterritoriales vendiendo productos compuestos totalmente por mercancías importadas.

209. En palabras del Órgano de Apelación, las diversas posibilidades de cumplir la regla del 50 por ciento sugieren que "la utilización de productos nacionales [es] solamente uno de los medios *posibles* (medios que, de hecho, podrían no utilizarse) para cumplir las prescripciones ...". Como puso de manifiesto el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, esa demostración, sin más, no es suficiente para justificar una constatación de que una medida está "supeditada" al uso de productos nacionales con preferencia a los importados.

210. En el presente caso, las CE no han presentado ninguna prueba de que la regla del 50 por ciento condicione la exclusión de los ingresos extraterritoriales al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. La única "prueba" presentada por las CE en el presente asunto es un anexo que supuestamente describe productos en los que más del 50 por ciento del valor final proviene de insumos o artículos tangibles.¹⁹⁰ La base para esas descripciones es "algunos datos relativos a la producción en determinados sectores ... corroborados ... con información obtenida de varias

¹⁸⁶ *Ibid* (cursiva en el original). En contraste, el Órgano de Apelación afirmó que cuando el nivel de las prescripciones en materia de VAC es "muy alto, la utilización de productos nacionales puede ser absolutamente necesaria, y exigirse de hecho como *condición* para la obtención de la exención de derechos de importación". *Ibid* (cursiva en el original).

¹⁸⁷ *Ibid*, párrafo 131.

¹⁸⁸ *Ibid*.

¹⁸⁹ *Ibid*, párrafo 131.

¹⁹⁰ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, Anexo.*

industrias europeas y en el curso de varias investigaciones comerciales".¹⁹¹ Sin embargo, esa "prueba" no explica en qué forma la regla del 50 por ciento realmente opera con respecto a los contribuyentes estadounidenses que reúnen las condiciones establecidas para excluir los ingresos extraterritoriales. Habida cuenta de las enseñanzas del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*, las CE sólo pueden hacer una reclamación admisible en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 si demuestran que la regla del 50 por ciento realmente obliga a utilizar productos nacionales.

F. LA REGLA DEL 50 POR CIENTO ESTABLECIDA EN LA LEY NO ES INCOMPATIBLE CON EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT DE 1994

211. Las CE alegan que la regla del 50 por ciento establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los productos similares nacionales, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.¹⁹² Al igual que en la reclamación que hacen en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, el argumento de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III se basa en una descripción inexacta de la regla del 50 por ciento y adolece de falta de pruebas suficientes para establecer una presunción de infracción.

1. El sentido del párrafo 4 del artículo III

212. En su parte pertinente, el párrafo 4 del artículo III estipula que:

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

Para establecer una infracción del párrafo 4 del artículo III, las CE tienen que demostrar la existencia de; a) una ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta o la distribución en el mercado interior de un producto importado; y b) el otorgamiento, en virtud de la ley, reglamento o prescripción, de un trato menos favorable a los productos importados que a productos similares de origen nacional.¹⁹³ Se ha interpretado que la prescripción del párrafo 4 del artículo III de que se otorgue a los productos importados un trato "no menos favorable" que el concedido a productos similares de origen nacional debe velar "por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales".¹⁹⁴

2. La descripción que hacen las CE de la regla del 50 por ciento es inexacta

213. La argumentación de las CE relativa al párrafo 4 del artículo III está plagada de descripciones erróneas de la regla del 50 por ciento establecida en la Ley. Para empezar, las CE afirman que "la

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 187-219.*

¹⁹³ *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo ("Japón - Películas")*, WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 10.369.

¹⁹⁴ *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil ("Canadá - Automóviles (Grupo Especial)")*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 10.78.

limitación de ... insumos extranjeros [es] una de las condiciones para obtener las ventajas fiscales".¹⁹⁵ Las CE alegan asimismo que la Ley contiene "una prescripción jurídica en virtud de la cual no pueden utilizarse insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite si un contribuyente desea obtener el beneficio fiscal".¹⁹⁶ Las CE sostienen que "al requerir la Ley en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales, la limitación del contenido extranjero impide a los productores que deseen beneficiarse ... utilizar una cantidad equivalente de piezas y materiales importados".¹⁹⁷ Por último, las CE afirman que la Ley *requiere* "la ... utilización por una empresa de productos de origen nacional ..., ya se especifiquen en términos de ... valor de los productos, o como proporción del ... valor de su producción local".¹⁹⁸

214. Esas afirmaciones son descripciones inexactas de la Ley. Como se indica a lo largo de la presente comunicación, incluida la sección inmediatamente anterior a ésta, la Ley no requiere la utilización de mercancías de origen extranjero para que una transacción pueda obtener ingresos extraterritoriales excluidos. Antes bien, la Ley establece que hasta el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de las mercancías que forman parte de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos.¹⁹⁹ Las mercancías pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero. Por tanto, contrariamente a lo aducido por las CE,

- la Ley no establece una "limitación de los insumos extranjeros";
- no hay una "prescripción jurídica de que no se utilicen insumos y mano de obra extranjeros por encima de un determinado límite";
- la Ley no "requiere [] en algunos casos el uso de una cantidad mínima de piezas y materiales nacionales"; y
- la Ley no requiere "la ... utilización por las empresas de productos de origen nacional".

215. Evidentemente, una alegación de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III no puede fundamentarse en una descripción tan inexacta de la medida impugnada. Aunque sólo sea por esa razón, las CE no han establecido una presunción de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III.

3. Las CE no han presentado prueba alguna que fundamente su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III

216. Además de describir de manera inexacta la medida que tratan de invalidar, las CE no han presentado prueba alguna que apoye su alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III. Las CE afirman que "*muchas veces*" la Ley requiere la utilización de insumos producidos en los Estados

¹⁹⁵ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 195.

¹⁹⁶ *Ibid*, párrafo 203.

¹⁹⁷ *Ibid*, párrafo 206.

¹⁹⁸ *Ibid*, párrafo 217, donde se cita el Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio, Lista ilustrativa, punto 1.a.

¹⁹⁹ Artículo 3 de la Ley, donde se enmienda el artículo 943 (a) (1) (C) del IRC.

Unidos.²⁰⁰ Las CE afirman asimismo que "habrá ... casos en los que una empresa se vea inducida a aumentar el valor de las mercancías estadounidenses que utiliza ...".²⁰¹ Además, las CE alegan que la Ley "*en muchos casos* determinará qué mercancías utilizará un productor"²⁰², y que *en muchos casos* será más fácil" respetar la regla del 50 por ciento si se utilizan productos de los Estados Unidos.²⁰³ Por último, las CE alegan que "los posibles beneficiarios *siempre* preferirán, en igualdad de condiciones, los 'artículos' estadounidenses".²⁰⁴

217. Dejando aparte la retórica, las CE no citan un solo caso en el que se otorgaría a una clase de mercancías importadas un trato menos favorable que el concedido a una clase de "productos similares" nacionales. De hecho, las CE no han descrito un solo producto que pudiera verse "afectado" por la regla del 50 por ciento establecida por la Ley, socavando así su propia interpretación del párrafo 4 del artículo III en el sentido de que requiere un examen de "cada producto" y no de "todos los posibles productos". La mera afirmación de que se dan "muchos casos" de trato menos favorable no hace que esa afirmación sea verdad, ni es suficiente fundamentar una alegación en virtud del párrafo 4 del artículo III. De hecho, las propias CE han reconocido que "es preciso hacer un análisis [en virtud del párrafo 4 del artículo III] a nivel de cada producto, y no a nivel de la aplicación de la Ley a todos los posibles productos".²⁰⁵

218. Muchos de los asuntos planteados ante el GATT y la OMC citados por las CE entrañan leyes, reglamentos y prescripciones expresamente aplicables a una clase o categoría de importaciones en particular.²⁰⁶ En esos casos no es difícil ver en qué forma esas importaciones resultarán "afectadas" por esas medidas. Sin embargo, en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta. Las medidas de aplicación general, como la Ley, no afectan necesariamente a *mercancías* importadas. Para determinar que la medida otorga un trato menos favorable a las importaciones es preciso presentar pruebas que establezcan la existencia de un "nexo significativo" entre dicha medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia para una clase similar de mercancías importadas.²⁰⁷

219. Este análisis pone de manifiesto que las CE no han conseguido establecer una presunción de incompatibilidad con el párrafo 4 del artículo III. Al describir erróneamente la medida que tratan de invalidar y al no haber podido presentar pruebas adecuadas para fundamentar sus conclusiones, las CE no han logrado demostrar que la Ley es incompatible con el párrafo 4 del artículo III.

²⁰⁰ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 194 (cursiva añadida).

²⁰¹ *Ibid*, párrafo 200 (cursiva añadida).

²⁰² *Ibid*, párrafo 199 (cursiva añadida).

²⁰³ *Ibid*, párrafo 205 (cursiva añadida).

²⁰⁴ *Ibid*, párrafo 208 (cursiva añadida).

²⁰⁵ *Ibid*, párrafo 211.

²⁰⁶ Véase, por ejemplo, *Canadá - Automóviles (Grupo Especial)*; y *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional*, WT/DS2/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de mayo de 1996.

²⁰⁷ Véase, por ejemplo, *Japón - Películas*, párrafo 10.381.

G. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES ESTABLECIDA POR LA LEY NO INFRINGE LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS POR LOS ESTADOS UNIDOS EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA

220. Las CE sostienen que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley infringe el párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura leído en conjunción con el artículo 8 del mismo Acuerdo, o, alternativamente, el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo.²⁰⁸ La alegación de las CE carece de fundamento por las siguientes razones.

221. El párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura establece que "las subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 no serán aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación ...". En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación se apoyó en las definiciones de subvención en el artículo 1 del Acuerdo SMC y de supeditación a la exportación en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC como contexto para considerar lo que constituye una "subvención a la exportación" en el marco del Acuerdo sobre la Agricultura.²⁰⁹ Por las mismas razones ya expuestas por los Estados Unidos para demostrar que la exclusión establecida en la Ley no constituye una subvención a la exportación en el sentido del artículo 1 y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, la exclusión no constituye una subvención a la exportación en el sentido del apartado e) del artículo 1 del Acuerdo sobre la Agricultura. Por tanto, la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no constituye un incumplimiento por los Estados Unidos de las obligaciones contraídas en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura.²¹⁰

H. LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

222. Las CE sostienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD porque; 1) la Ley contiene disposiciones transitorias que prorrogan el régimen aplicable a las EVE más allá del 30 de octubre de 2000; y 2) la Ley no se promulgó como tal hasta después del 1º de noviembre de 2000.²¹¹ Como se indica más abajo, los Estados Unidos consideran que cumplieron satisfactoriamente las recomendaciones y resoluciones.

²⁰⁸ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 222 y 223; véase también *ibid*, párrafos 67 y 68. En su análisis del Acuerdo sobre la Agricultura, las CE hacen una descripción impropia y aparentemente irrelevante de la regla del 50 por ciento. *Ibid*, párrafos 220 y 221. Como las CE no han formulado una alegación jurídica en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura por lo que respecta a este aspecto de la Ley, en la presente sección los Estados Unidos no harán referencia a las inexactitudes de hecho que caracterizan a la descripción de las CE. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial al análisis que figura en la sección V.E *supra*, donde se explica el funcionamiento de la regla del 50 por ciento.

²⁰⁹ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafos 136 a 142, donde se cita el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la importación de leche y a las exportaciones de productos lácteos*, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 27 de octubre de 1999.

²¹⁰ Las CE formulan un argumento alternativo en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura que está condicionado a que los Estados Unidos aduzcan que la Ley otorga subvenciones a la exportación que están reguladas por el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo sobre la Agricultura. Como los Estados Unidos no aducen tal cosa, no será preciso abordar el argumento alternativo de las CE.

²¹¹ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 234 a 241.

1. Basándose en todas las circunstancias propias de esta diferencia, el Grupo Especial debe constatar que las disposiciones transitorias de la Ley constituyen un método razonable para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD

223. La Ley derogó los artículos 921 a 927 del IRC, que eran las disposiciones fiscales aplicables a las EVE.²¹² La Ley establece también que después del 30 de septiembre de 2000 no podrán crearse más EVE.²¹³ Como consecuencia de ello, las medidas impugnadas por las CE en el asunto *EVE* y que el OSD constató daban lugar a subvenciones a la exportación prohibidas en virtud del Acuerdo SMC ya no existen.

224. Sin embargo, la Ley prevé medidas transitorias limitadas para mitigar la carga administrativa y la repercusión en las operaciones comerciales de los contribuyentes que pudieran resultar de la derogación de la EVE. La Ley concede un año fiscal (es decir, hasta diciembre de 2001, inclusive) para que las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 sigan funcionando.²¹⁴ Además, por lo que respecta a las EVE que hubieran concertado contratos vinculantes a largo plazo con partes no vinculadas antes del 30 de septiembre de 2000, la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a esos contratos.²¹⁵ Esas disposiciones tienen un alcance relativamente limitado y se aplican únicamente en circunstancias muy específicas.

225. En los Estados Unidos y en otros países es práctica habitual promulgar disposiciones transitorias cuando se derogan disposiciones fiscales significativas. Esto se hace para evitar que contratos vinculantes preexistentes se vean afectados y para reducir al mínimo la incertidumbre que pueda producirse. Cuando, por ejemplo, los beneficios o las pérdidas se contabilizan en un ejercicio fiscal, mientras que la transacción que dio lugar a esas pérdidas o beneficios tuvo lugar un año anterior, pueden producirse consecuencias fiscales complejas y peligrosas.²¹⁶ Si se enmiendan las leyes fiscales que afectan a la transacción, cabría preguntarse qué ley la regula, y si la transacción tiene que anularse o modificarse sustancialmente.

226. En consecuencia, las disposiciones transitorias ofrecen a las empresas nacionales y extranjeras la oportunidad de hacer ajustes, y "protegen a las personas que pudieran haber actuado de otra forma apoyándose en" el régimen fiscal establecido por la Ley anterior.²¹⁷ Como ha explicado un especialista, "quienes obraron razonablemente con arreglo a lo dispuesto en una ley existente no deben verse sometidos a los costos derivados de modificaciones imprevistas de esa ley".²¹⁸

227. El Órgano de Apelación ha reconocido que las normas de la OMC deben interpretarse con flexibilidad. En ese sentido, ha afirmado que "las normas de la OMC ... no son tan rígidas ni inflexibles que no permitan juicios razonados para hacer frente al interminable y siempre cambiante flujo y reflujo de los hechos reales, en casos reales, en el mundo real. Servirán mejor al sistema de

²¹² Artículo 2 de la Ley.

²¹³ Artículo 5 b) 1) de la Ley.

²¹⁴ Artículo 5 c) 1) A) de la Ley.

²¹⁵ Artículo 5 c) 1) B) de la Ley.

²¹⁶ Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Pol'y 145, 149 (1996) (prueba documental US-8).

²¹⁷ *Ibid*, página 150.

²¹⁸ *Ibid*, páginas 149-150

comercio multilateral si se interpretan con ese espíritu."²¹⁹ En varios casos recientes, grupos especiales de la OMC han excusado infracciones de procedimiento que no perjudican a la parte demandante, teniendo en cuenta fundamentalmente consideraciones de equidad al dictar sus resoluciones.²²⁰

228. Un período transitorio limitado que permita a los contribuyentes ajustarse al nuevo régimen fiscal parece aún más razonable a la luz de las circunstancias propias del presente caso. Concretamente, las CE, aunque afirman que nunca aceptaron que las disposiciones relativas a las EVE eran compatibles con el GATT o la OMC, esperaron 13 años desde su promulgación antes de impugnarlas. Durante ese tiempo, los contribuyentes de los Estados Unidos se acostumbraron a apoyarse en esas disposiciones para estructurar sus transacciones en el extranjero. Además, los Estados Unidos promulgaron y mantuvieron las disposiciones fiscales relativas a las EVE basándose en el Entendimiento adoptado en 1981 por el Consejo del GATT. A pesar de la condición en definitiva atribuida al Entendimiento de 1981 en el presente caso, esa confianza no estaba injustificada.

229. Pese a los muchos obstáculos planteados por el hecho de que 2000 era un año de elección presidencial en los Estados Unidos, y actuando con arreglo a los estrictos límites temporales establecidos por el OSD, los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE. Los Estados Unidos trataron de colaborar de buena fe con las CE para encontrar una solución legislativa que fuera mutuamente aceptable. Cuando esto no pudo lograrse, los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE con efecto al 1º de octubre de 2000, exceptuadas las disposiciones transitorias arriba descritas. Habida cuenta de esos factores, así como de las circunstancias propias de la presente diferencia, los Estados Unidos estiman que el Grupo Especial debe constatar que las limitadas disposiciones transitorias previstas en la Ley constituyen una forma razonable de aplicar las recomendaciones del OSD.

2. Los Estados Unidos cumplieron los plazos especificados por el OSD

230. Las CE aducen también que los Estados Unidos incumplieron las recomendaciones del OSD en el asunto *EVE* porque la Ley no se firmó hasta el 15 de noviembre de 2000.²²¹ El argumento de las CE debe rechazarse por varias razones.

231. En primer lugar, las disposiciones de la Ley se aplican con carácter retroactivo y derogan las disposiciones relativas a las EVE desde antes del 1º de noviembre de 2000. El OSD recomendó a los Estados Unidos que retiraran las subvenciones EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, fecha que el OSD prorrogó después al 1º de noviembre de 2000. El OSD no indicó en qué fecha debía promulgarse la norma pertinente, aunque evidentemente los Estados Unidos trataron de evitar cualquier controversia sobre este punto intentando promulgar la Ley a más tardar el 1º de octubre (y posteriormente, el 1º de noviembre). La Ley estipula que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000".²²² Por tanto,

²¹⁹ *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 34 de la versión inglesa.

²²⁰ Véase, por ejemplo, *Estados Unidos - Medidas de salvaguardia contra las importaciones de carne de cordero fresca, refrigerada o congelada procedentes de Nueva Zelanda y Australia*, WT/DS177/R, WT/DS178/R, informe del Grupo Especial distribuido el 21 de diciembre de 2000 (en proceso de apelación), párrafos 5.48-5.53, o por motivos de preclusión (véase, por ejemplo, *EVE (Grupo Especial)*), párrafo 7.10.

²²¹ *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 244 a 246.

²²² Artículo 5 a) de la Ley.

los Estados Unidos derogaron las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, cumpliendo así la recomendación del OSD.

232. En segundo lugar, por lo general la OMC no examina reclamaciones relativas a medidas que ya no están en vigor y que no estaban en vigor en la fecha en que se estableció el mandato del Grupo Especial. Esto está en consonancia con el hecho de que la OMC no prevé reparaciones retroactivas de presuntos agravios pasados.²²³

233. El mismo principio es aquí aplicable. La "medida" en cuestión constituye una omisión por el hecho de no haber actuado a más tardar el 1º de noviembre de 2000. Sin embargo, la medida (es decir, la omisión) dejó de existir el 15 de noviembre de 2000, cuando la Ley se promulgó como tal. En otras palabras, en la fecha en que las CE solicitaron el establecimiento de un grupo especial para dar comienzo al presente procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21, la medida que abiertamente impugnaban ya no existía. Normalmente los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que dejan de existir o de tener vigencia antes de la fecha de establecimiento del mandato del Grupo Especial.²²⁴

I. EL GRUPO ESPECIAL DEBE RECHAZAR LA OBJECIÓN PRELIMINAR DE LAS CE RELATIVA A LOS DERECHOS DE LOS TERCEROS

234. Las CE han formulado una objeción preliminar al párrafo 9 de los procedimientos del Grupo Especial, en el que se requiere a las partes que transmitan sus primeras comunicaciones escritas a los terceros participantes. Principalmente, las CE piden al Grupo Especial que requiera a las partes que transmitan también sus réplicas escritas a los terceros.²²⁵ A juicio de las CE, el párrafo 9 es incompatible con el párrafo 3 del artículo 10 del ESD.

235. Las CE han formulado argumentos análogos en otros procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en los que un grupo especial sólo ha celebrado una reunión con las partes y los terceros, y en cada uno de esos procedimientos el Grupo Especial ha rechazado la argumentación de las CE. El primero de esos asuntos es *Australia - Cuero*, en el que el Grupo Especial dictó la siguiente resolución:

En su respuesta a la CE de fecha 11 de noviembre de 1999, el Grupo Especial indicó que había decidido no modificar los procedimientos de trabajo vigentes que prevén que los terceros reciban las primeras comunicaciones escritas de las partes, pero no los escritos de réplica. El Grupo Especial indicó que si hubiera decidido celebrar dos reuniones con las partes, con arreglo al procedimiento normal previsto en el Apéndice 3 del ESD, los terceros sólo habrían recibido las comunicaciones escritas presentadas con anterioridad a la primera reunión, pero no los escritos de réplica ni otras comunicaciones presentadas posteriormente. De ese modo, con arreglo a la práctica más usual, los terceros habrían estado en la misma posición en que estaban en la presente situación con respecto a su capacidad para comunicar opiniones al Grupo Especial. En opinión del Grupo Especial, el procedimiento que había establecido se ajustaba de modo más estricto a la práctica usual que en el caso en que las partes recibieran los escritos de réplica, y estaba en conformidad con el párrafo 3 del

²²³ De este principio se hace eco el párrafo 1 del artículo 19 del ESD, que estipula que cuando un grupo especial llega a la conclusión de que una medida es incompatible con un acuerdo abarcado, "recomendará que el Miembro afectado la ponga en conformidad con ese acuerdo" (nota omitida).

²²⁴ Véase, por ejemplo, *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos*, WT/DS56/R, informe del Grupo Especial modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafos 6.13-15.

²²⁵ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 247 a 258.

artículo 10 del ESD en un procedimiento en que el Grupo Especial celebra únicamente una reunión.²²⁶

236. Más recientemente, el Grupo Especial encargado del asunto *Corea - DRAM* rechazó también la posición de las CE. Como en aquel asunto las partes pudieron llegar a una solución mutuamente aceptable, el Grupo Especial no publicó un informe. Sin embargo, antes de la finalización del procedimiento, publicó una decisión en la que rechazó la solicitud de las CE. Las partes pertinentes de la decisión dicen así:

El Grupo Especial tomó nota de los posibles elementos justificativos de la argumentación de las CE basados únicamente en el texto del párrafo 3 del artículo 10. Sin embargo, de conformidad con las reglas de la Convención de Viena sobre la interpretación de los tratados, el texto de un tratado no puede aislarse de su contexto. La referencia en el párrafo 3 del artículo 10 a "las comunicaciones ... presentadas al Grupo Especial en su primera reunión" se hace en el contexto de los procedimientos normales de los grupos especiales. En ellos, un grupo especial celebra dos reuniones, y se presenta documentación antes de cada una de ellas. Normalmente, los terceros no tienen derecho a oír las declaraciones verbales de las partes principales en las reuniones de los grupos especiales (incluida la primera reunión). Una sesión verbal especial para los terceros se les reserva sólo una vez, después de la primera reunión con las partes principales. En ese contexto, el efecto del párrafo 3 del artículo 10 es limitar los derechos de los terceros a recibir únicamente las primeras comunicaciones escritas de las partes (presentadas a la primera reunión), y no las réplicas escritas de las partes (presentadas a la segunda reunión).

Los grupos especiales establecidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 tienen que seguir los procedimientos de los grupos especiales estipulados en el ESD. No obstante, están obligados a hacerlo en un contexto distinto, a saber, en el contexto de plazos mucho más cortos. Como consecuencia de ello, el Grupo Especial decidió celebrar una sola reunión, y no dos como generalmente ocurre. Se mantuvo la práctica de obtener de las partes dos series de documentos en forma de primeras comunicaciones escritas y réplicas escritas (ambas, sin embargo, antes de la reunión única del Grupo Especial). En este contexto, el Grupo Especial entiende que el párrafo 3 del artículo 10, para ser efectivo, tiene que interpretarse en el sentido de que limita los derechos de los terceros a las primeras comunicaciones escritas, sin inclusión de las réplicas escritas. Los redactores del ESD restringieron los derechos de los terceros. No compete a este Grupo Especial ampliarlos en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21.²²⁷

237. A juicio de los Estados Unidos, la argumentación de esos grupos especiales es sólida, y debe ser aplicada por este Grupo Especial. En consecuencia, el Grupo Especial debe constatar que los

²²⁶ *Australia - subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles - Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS126/RW, informe del Grupo Especial, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 3.9. La misma decisión se adoptó en el asunto *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, WT/DS18/RW, informe del Grupo Especial, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafos 7.5 y 7.6.

²²⁷ *Estados Unidos - Imposición de derechos antidumping a los semiconductores para memorias dinámicas de acceso aleatorio (DRAM) de un megabit como mínimo procedentes de Corea - Recurso de Corea al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS99, Decisión del Grupo Especial sobre la solicitud de las CE relativa al acceso de las partes a las comunicaciones de réplica, 27 de junio de 2000 (notas omitidas).

terceros no tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes en el presente procedimiento.²²⁸

238. Dicho esto, los Estados Unidos observan que, con excepción de la información comercial confidencial, normalmente ponen sus comunicaciones a la OMC a disposición del público publicándolas en la página Web de la Oficina del Representante Comercial de los Estados Unidos. Por tanto, en la práctica, los terceros (y el resto del mundo) tendrán acceso a la comunicación de réplica de los Estados Unidos. Nada impide a las CE facilitar su comunicación de réplica a los terceros en el presente procedimiento (y, por lo demás, a los ciudadanos de los Estados miembros de las CE).

VI. CONCLUSIÓN

239. Por los motivos arriba expuestos, los Estados Unidos piden al Grupo Especial que constate lo siguiente:

- a) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada a los resultados de exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.
- b) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.
- c) La Ley no requiere que se otorgue a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos similares nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.
- d) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del Acuerdo sobre la Agricultura.
- e) Los Estados Unidos han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en la diferencia *EVE*.
- f) Los terceros en el presente procedimiento no tienen derecho a obtener las comunicaciones de réplica de las partes.

²²⁸ Los Estados Unidos observan, por lo demás, que ninguno de los terceros que han expresado interés en el presente procedimiento han pedido que se amplíen los derechos de los terceros.

LISTA DE PRUEBAS DOCUMENTALES

Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000	USD-1
Informe del Senado de los Estados Unidos sobre la Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales.....	US-2
Informe de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos sobre la Ley de Derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales.	US-3
Código de Rentas Internas de los Estados Unido.....	US-4
Segunda comunicación escrita de las CE al Grupo Especial encargado del asunto EVE.	US-5
James E. Maule, Gross Income; Overview and Conceptual Aspects, 501-2d Tax Management (BNA), páginas A-1 a A-4.	US-6
Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE.	US-7
Kirk J. Stark, The Elusive Transition to a Tax Transition Policy, 13 Amer J. Tax Policicy 145 (1996), páginas 145-1.....	US-8