

ANEXO C

Segundas comunicaciones de las Partes

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

ANEXO C-1

Segunda comunicación escrita de las Comunidades Europeas

(27 de febrero de 2001)

ÍNDICE

	<u>Página</u>
1. Introducción	5
2. Los argumentos de las CE que no se han abordado	5
2.1 El argumento básico de las CE sobre la supeditación a las exportación, y los correspondientes ejemplos.....	5
2.2 El argumento de las CE de que la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones	7
2.3 Las CE alegan que el Programa de sustitución de las EVE también ofrece subvenciones en el marco del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i> , y que esas subvenciones son incompatibles con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del <i>Acuerdo sobre la Agricultura</i>	7
3. Observaciones sobre los antecedentes fácticos	8
3.1 Relación entre las disposiciones relativas a las EVE y el Programa de sustitución de las EVE	8
3.2 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como "cambio fundamental" en el sistema impositivo de los Estados Unidos	9
3.3 El argumento de los Estados Unidos de que los "ingresos extraterritoriales" "no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos"	10
3.4 La descripción inexacta y engañosa del Programa de sustitución de las EVE que hacen los Estados Unidos.....	11
3.5 Descripciones de los sistemas fiscales europeos por los Estados Unidos.....	12
3.6 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como medida para evitar la doble imposición	13
4. Respuesta a los argumentos jurídicos de los Estados Unidos	14
4.1 Observaciones sobre la carga de la prueba de los elementos de hecho en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD	14
4.1.1 La carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD	14

Página

4.1.2	Criterios en materia de pruebas en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD	15
4.2	El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones.....	18
4.2.1	El significado de la frase "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían"	18
4.2.2	La "norma jurídica vigente" en los Estados Unidos	19
4.2.3	Comparaciones intertemporales	20
4.2.4	La respuesta de los Estados Unidos a los argumentos de las CE	20
4.2.5	Las alegaciones fácticas de los Estados Unidos	22
4.3	La subvención de sustitución de las EVE está supeditada a los resultados de exportación.....	24
4.3.1	La diferencia fundamental entre las CE y los Estados Unidos.....	24
4.3.2	Si hay condiciones "alternativas" para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE	27
4.3.3	Las observaciones de los Estados Unidos sobre los argumentos de las CE relativos a la supeditación de facto a la exportación.....	27
4.3.3.1	El argumento de los Estados Unidos de que la "opción de asimilación" no es siempre necesaria	28
4.3.3.2	El argumento de los Estados Unidos de que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar su carga fiscal	29
4.3.3.3	El argumento de los Estados Unidos de que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal.....	31
4.3.3.4	Pruebas	32
4.4	Las subvenciones de sustitución de las EVE están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa	32
4.5	El Programa de sustitución de las EVE ofrece subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	34
4.5.1	La nota 5 de pie de página del <i>Acuerdo SMC</i>	34
4.5.2	El significado de "supeditadas" y del requisito de "contenido local"	35

	<u>Página</u>
4.5.3 La prueba de la "supeditación" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.....	36
4.5.3.1 El asunto <i>Canadá - Automóviles</i>	37
4.6 La defensa basada en la doble imposición	39
4.6.1 Introducción - el alcance de la nota 59 de pie de página.....	39
4.6.2 El sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición"	40
4.6.3 Los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero"	44
4.6.4 El Programa de sustitución de las EVE no tenía por objeto evitar la doble imposición en los Estados Unidos ni es necesario a esos efectos, y puede dar lugar a doble imposición y en algunos casos a compensaciones excesivas de la "doble imposición"	45
4.6.5 Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes.....	47
4.6.6 Observaciones sobre la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero	47
4.7 El Programa de sustitución de las EVE otorga a los productos importados en los Estados Unidos un trato menos favorable que el concedido a los productos estadounidenses similares, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	48
4.7.1 El argumento basado en la "obligación positiva"	48
4.7.2 Las CE han acreditado una presunción que no se ha impugnado.....	49
4.8 Las disposiciones transitorias de la Ley de sustitución del régimen de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000.....	51
4.9 Los Estados Unidos no cumplieron las resoluciones y recomendaciones del OSD a más tardar el 1º de noviembre de 2000.....	53
5. Conclusión	54
Anexo	55
Lista de Pruebas documentales	61

1. Introducción

1. Las CE presentan respetuosamente al Grupo Especial su segunda comunicación escrita sobre el presente asunto, como réplica a la primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

2. Las CE consideran que la comunicación de los Estados Unidos no responde a varios de los argumentos expuestos en la primera comunicación escrita de las CE. Por consiguiente, las CE iniciarán esta comunicación (sección 2 *infra*) recordando los argumentos a los que los Estados Unidos no han respondido, ya que ello podría ayudar al Grupo Especial a identificar lo que ha sido impugnado.

3. Otra característica de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos es que aporta poca información concreta en respuesta a la facilitada por las CE, y que en lugar de ello contiene una serie de declaraciones engañosas. En la sección 3 *infra*, las CE comentarán la exposición de los hechos por parte de los Estados Unidos con objeto de aclarar esas cuestiones al Grupo Especial.

4. Los argumentos jurídicos de los Estados Unidos se refutan en la sección 4 *infra*. Esa sección comienza con un examen de los criterios en materia de pruebas que deben aplicarse en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD y de sus consecuencias para el presente procedimiento. Prosigue con un examen de las cuestiones jurídicas, en el orden siguiente:

- Argumentos relativos a la existencia de una subvención;
- Argumentos relativos a la supeditación a la exportación;
- Argumentos relativos a la obligación de emplear productos de los Estados Unidos con preferencia a los extranjeros;
- La defensa basada en la doble imposición;
- Argumentos relacionados con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*;
- Argumentos relativos al período transitorio;
- Argumentos relativos al hecho de que los Estados Unidos no habían cumplido al 1º de noviembre de 2000 las resoluciones y recomendaciones del OSD.

5. Por último, las CE resumirán sus conclusiones (sección 5).

6. Las CE observan que los terceros que han presentado observaciones comparten su posición. Las CE se referirán a esas comunicaciones, cuando proceda, durante el examen de los argumentos.

2. Los argumentos de las CE que no se han abordado

7. Los Estados Unidos no han abordado diversas alegaciones y argumentos formulados por las CE en su primera comunicación escrita. Las CE se permiten señalar a la atención del Grupo Especial las siguientes alegaciones y argumentos a los que no se ha respondido.

2.1 El argumento básico de las CE sobre la supeditación a las exportación, y los correspondientes ejemplos

8. En los párrafos 77 a 79 de su primera comunicación escrita, las CE explicaron que uno de los errores básicos de los Estados Unidos era considerar que la ampliación de una exención (o exclusión) fiscal a categorías de ingresos distintas de las obtenidas por la venta de productos estadounidenses

podía impedir que la exención estuviera supeditada a la exportación en los casos en que la exportación es condición necesaria para obtener la exención fiscal. En términos más generales, una subvención que esté supeditada la exportación *en algunos casos* no deja de estarlo si también puede obtenerse en *otros casos* que tal vez no requieran la exportación.

9. En otras palabras, no debe permitirse a los Estados Unidos que oculten lo que en lo fundamental es la misma subvención examinada por el Grupo Especial en el procedimiento original dentro de una subvención algo más amplia añadiendo a la subvención de sustitución de las EVE lo que las CE han denominado subvención ampliada de sustitución de las EVE.¹

10. El mero hecho de que los ingresos libres de impuestos -o incluso los ingresos a los que se da el nombre de "extraterritoriales" o "excluidos"- puedan obtenerse en algunos casos sin necesidad de exportar no es suficiente para impedir que exista una subvención a la exportación si en otros casos esos ingresos sólo pueden obtenerse exportando. De lo contrario, a los Estados Unidos les hubiera bastado con incluir en el Programa EVE cualquier otra categoría de ingresos que ya estuviera exenta, o se considerara conveniente eximir del pago de impuestos, para "cumplir" lo recomendado".

11. Las CE estiman que los Estados Unidos no han respondido a esos argumentos.²

12. Las CE desarrollaron su posición aduciendo que para determinar si una subvención está supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación es preciso comparar términos similares; dicho de otro modo, como señalaron las CE, debe hacerse una comparación con algún punto de referencia pertinente.

13. Las CE ilustraron así su posición³: supóngase que un programa de subvenciones es aplicable a todas las mercancías producidas en una determinada región del territorio de un Miembro de la OMC, pero sólo aplicable a las mercancías producidas fuera de esa región si se exportan del territorio de ese Miembro. Ciertamente, para obtener la subvención no siempre es preciso exportar, ya que las mercancías procedentes de la región que reúne las condiciones establecidas pueden beneficiarse de ella si se venden en el mercado interior. Sin embargo, las mercancías procedentes de fuera de esa región sólo pueden obtener la subvención si se exportan. En este caso no hay condiciones "alternativas"; la subvención está supeditada a la exportación. Lo mismo ocurre con el Programa de sustitución de las EVE. Aunque puede haber muchos casos de producción fuera de los Estados Unidos que puedan beneficiarse aunque no haya exportaciones, las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden acceder al beneficio de una manera: si se exportan. En esas circunstancias, la subvención está supeditada a la exportación.

14. Es cierto que cuando una subvención se ofrece, por ejemplo, a todos los productores de zapatos, algunos de ellos pueden de hecho obtenerla produciendo y exportando, sin que ello haga que la subvención esté supeditada a la exportación. Cada productor es libre de vender en el mercado interior o de exportar, y ello no afecta a su capacidad para obtener la subvención. Sin embargo, en el caso del Programa de sustitución de las EVE la situación es distinta. Los propietarios de mercancías estadounidenses producidas en los Estados Unidos no tienen distintas opciones para obtener la subvención. En contraste con los fabricantes de zapatos del ejemplo arriba utilizado, no pueden satisfacer las condiciones vendiendo en el mercado interior. Tienen que exportar. Por consiguiente,

¹ Ambas subvenciones se identifican y explican en la Primera comunicación de las CE, párrafos 62 a 66.

² Las CE responden a los argumentos formulados por los Estados Unidos en la sección 4.3 *infra*.

³ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 123 a 127.

obtienen la subvención si realizan una función, la exportación, con preferencia a otra, la venta en el mercado interior.

15. Las CE indicaron asimismo que en este sentido el caso de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es análogo al de la subvención a la exportación constatada por el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*.⁴ Una de las subvenciones examinadas en aquel asunto, el programa denominado *Technology Partnerships Canada*, estaba a disposición de sectores no exportadores, como el de tecnologías ambientales y "tecnologías potenciadoras".⁵ El hecho de que la subvención pudiera obtenerse en algunos casos sin necesidad de exportar no impidió que se constatará que los pagos efectuados en el marco del programa a la industria aeronáutica regional estaban supeditados a la exportación.

16. Tampoco en este caso han encontrado las CE respuesta a sus argumentos en la primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

2.2 El argumento de las CE de que la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE está también supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones

17. Los Estados Unidos tampoco han comentado en absoluto el argumento de las CE de que la adición de la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE a la subvención básica de sustitución de las EVE en ningún caso puede impedir que la primera esté supeditada a la exportación, porque la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE está también en sí misma supeditada a la exportación o específicamente relacionada con la exportación como consecuencia de la limitación del contenido extranjero, que en muchos casos equivale a una prescripción de contenido estadounidense.⁶

18. Tal vez los Estados Unidos estimen que han respondido a ese argumento con los que han esgrimido en relación con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* (que no consideran que sea obligatorio utilizar mercancías exportadas de los Estados Unidos).⁷ Sin embargo, de ninguna manera han respondido al argumento de que la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE está *relacionada específicamente con las exportaciones* en el sentido del párrafo e) de la Lista ilustrativa.

2.3 Las CE alegan que el Programa de sustitución de las EVE también ofrece subvenciones en el marco del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y que esas subvenciones son incompatibles con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*

19. Los argumentos de los Estados Unidos sobre el Programa de sustitución de las EVE formulados en virtud del *Acuerdo sobre la Agricultura* no son más que una remisión a sus argumentos

⁴ Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("*Canadá - Aeronaves*"), WT/DS/70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS70/AB/R.

⁵ Véase, por ejemplo, el informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 6.174.

⁶ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 104 a 120, 220 y 221 (y párrafos 147 a 158 en relación con la expresión "relacionadas específicamente con las exportaciones").

⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, nota 102 de pie de página.

en virtud del *Acuerdo SMC*, con arreglo a los cuales el Programa no establece subvenciones supeditadas a la exportación.⁸

20. Los Estados Unidos no niegan que si por cualquier razón las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a los resultados de exportación a los efectos del *Acuerdo SMC*, el Programa de sustitución de las EVE será incompatible con los párrafos 1 y 8 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. En concreto, los Estados Unidos confirman expresamente⁹ que no aducen que las subvenciones de sustitución de las EVE estén incluidas en alguna de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Por consiguiente, a la luz del informe del Órgano de Apelación, la determinación de si las subvenciones de sustitución de las EVE están incluidas en alguna de las categorías enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* puede considerarse meramente teórica.

3. Observaciones sobre los antecedentes fácticos

21. Como se indica más arriba, en la primera comunicación escrita de los Estados Unidos hay muchas declaraciones incorrectas y engañosas. Las CE se referirán a las que consideran más pertinentes e importantes para la adecuada comprensión del presente asunto, y las corregirán cuando proceda.

3.1 Relación entre las disposiciones relativas a las EVE y el Programa de sustitución de las EVE

22. Los Estados Unidos impugnan¹⁰ la alegación de las CE de que el Programa de sustitución de las EVE es "fundamentalmente la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE. Las CE hicieron esa observación considerando la subvención desde la perspectiva de los exportadores estadounidenses, e insisten en que es exacta. La tentativa de los Estados Unidos de presentar los programas como si fueran distintos merece algunas observaciones.

23. En primer lugar, como explicaron las CE, especialmente en los párrafos 35 a 37 de su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE ofrece aritméticamente los mismos beneficios fiscales que podían (y aún pueden) obtenerse en el marco del Programa EVE, aunque el acceso a ellos se haya facilitado y en cierto modo ampliado.

24. Los Estados Unidos no niegan esos hechos. Las CE observan que el Canadá está de acuerdo con sus cálculos.¹¹

25. En segundo lugar, las disposiciones transitorias ponen también claramente de manifiesto que el Programa de sustitución de las EVE sustituye al régimen de las EVE.¹² La Ley de sustitución del régimen de las EVE no es aplicable a las EVE hasta el 31 de diciembre de 2001, y en algunos casos podría no serles nunca aplicable. De hecho, uno de los programas se va aplicando gradualmente

⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 221.

⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, nota 210 de pie de página.

¹⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 47 y siguientes.

¹¹ Observaciones escritas del Canadá, párrafo 32.

¹² Las disposiciones transitorias figuran en la sección 5 de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y se explican en los párrafos 234 a 241 de la Primera comunicación escrita de las CE.

mientras el otro se va dejando de aplicar. Además, los exportadores pueden acceder al Programa de sustitución de las EVE para transacciones específicas en lugar de recurrir al Programa EVE.¹³

26. En tercer lugar, la afirmación hecha por los Estados Unidos en la nota 181 de pie de página de su primera comunicación escrita es inexacta (o al menos contradice la intención expresa del Congreso de los Estados Unidos) en tanto que sostiene, refiriéndose a la limitación del contenido extranjero, que:

Esa comparación, y cualquier referencia a las disposiciones relativas a las EVE, es irrelevante por lo que respecta a las cuestiones sometidas a este Grupo Especial.

El Comité Conjunto sobre Tributación del Congreso de los Estados Unidos hizo una declaración en sentido contrario (reproducida en los informes de la Cámara y el Senado) del siguiente tenor:

Período intermedio en espera de que se publiquen orientaciones administrativas

El Comité reconoce que puede haber un período intermedio entre la promulgación de la ley y el momento en que se publiquen orientaciones administrativas detalladas. La intención es que durante ese período intermedio los contribuyentes y el Servicio de Rentas Internas puedan aplicar los principios de la reglamentación vigente y otras orientaciones administrativas en el marco de los artículos 921 a 927 a conceptos análogos contenidos en el proyecto de ley. Más abajo se exponen algunos ejemplos de la aplicación de los principios reglamentarios vigentes al proyecto de ley. Esos ejemplos limitados son de carácter meramente ilustrativo y no implican que existan límites a la aplicación de los principios de otras normas o conceptos análogos en virtud de la legislación vigente.

3.2 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como "cambio fundamental" en el sistema impositivo de los Estados Unidos

27. Un elemento crucial del argumento de los Estados Unidos de que el Programa de sustitución de las EVE no establece ninguna subvención es la afirmación de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE es consecuencia de una revisión parlamentaria del sistema fiscal de los Estados Unidos¹⁴ y representa un cambio fundamental en su jurisdicción fiscal.¹⁵ Un examen de los antecedentes legislativos (suponiendo que se consideraran pertinentes) no refleja realmente esa intención, y las CE sostienen que esa afirmación es engañosa e inexacta.

28. La tentativa de los Estados Unidos de contrastar la Ley de sustitución del régimen de las EVE con "el anterior criterio mundial" aplicado por ese país¹⁶ sólo sirve para poner de relieve hasta qué punto sus argumentos son artificiales. Los criterios aplicados por los Estados Unidos a los impuestos sobre la renta siguen siendo en lo fundamental de carácter mundial, incluso en lo relativo a los denominados "ingresos extraterritoriales". Como han explicado las CE, y los Estados Unidos ni siquiera han intentado refutar, la Ley de sustitución del régimen de las EVE sólo excluye de los

¹³ Artículo 5(c)(2) de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

¹⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 25.

¹⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 52 a 54 (véanse también los párrafos 67 a 73).

¹⁶ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 52.

ingresos brutos, y con ello de tributación, una parte variable de los "ingresos extraterritoriales," y aún así lo hace con sujeción a numerosas condiciones.¹⁷

29. Las CE remiten al Grupo Especial a un artículo publicado por la revista especializada *Tax Notes International* titulado "*US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality*".¹⁸ El artículo se adjunta como CE - Prueba documental 10. La funcionaria citada era una asesora fiscal internacional en funciones del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos que estuvo estrechamente involucrada en la preparación y defensa de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y representó a los Estados Unidos en las consultas celebradas con las CE el 4 de diciembre de 2000. En el artículo se indica que afirmó que la Ley de sustitución del régimen de las EVE "es una excepción restringida del tradicional modelo fiscal de los Estados Unidos que engloba los ingresos en cualquier parte del mundo de cada contribuyente, con independencia del lugar donde se obtengan". El artículo también indica claramente que el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado.¹⁹

3.3 El argumento de los Estados Unidos de que los "ingresos extraterritoriales" "no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos"

30. Un argumento relacionado con el del "cambio fundamental" del sistema fiscal de los Estados Unidos es la alegación, a menudo repetida, de que los "ingresos extraterritoriales" no están sujetos a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Por ejemplo, en el párrafo 20 de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos se indica que:

Con arreglo al nuevo régimen, dichos ingresos están excluidos de la renta bruta a efectos fiscales en los Estados Unidos, por lo que, como se explica más abajo, quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos.

Y en el párrafo 25 se señala que:

la Ley crea una nueva norma general en virtud de la cual los ingresos extraterritoriales excluidos obtenidos por contribuyentes de los Estados Unidos no están sujetos a la jurisdicción fiscal estadounidense.

31. Esas afirmaciones son engañosas. En primer lugar, como han explicado las CE en su primera comunicación escrita, los Estados Unidos sí gravan ingresos "extraterritoriales". Lo único excluido, y aún así con sujeción a numerosas condiciones, algunas de ellas enumeradas por las CE en el párrafo 55 de su primera comunicación escrita, es una parte variable de esos ingresos, concretamente los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

32. La exclusión de los "ingresos extraterritoriales" de tributación en los Estados Unidos está en gran medida sujeta al control del Gobierno estadounidense. Hay muchas condiciones en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, así como amplias facultades administrativas para regular la tributación de esos "ingresos extraterritoriales". Por ejemplo, el nuevo artículo 943(a)(4) permite al Presidente declarar que la oferta de cualquier bien es escasa y excluir los ingresos derivados de su exportación del Programa de sustitución de las EVE. El artículo 943(e)(4)(C), por su parte, permite al Secretario del Tesoro impedir en general a "una o más categorías de empresas" que hagan "opciones de asimilación a las empresas nacionales", y por consiguiente que accedan al Programa de sustitución de las EVE.

¹⁷ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 48 a 51.

¹⁸ *Tax Notes International*, 18 de diciembre de 2000, páginas 2749 a 2752.

¹⁹ *Ibid*, párrafo 2752.

3.4 La descripción inexacta y engañosa del Programa de sustitución de las EVE que hacen los Estados Unidos

33. Las CE estiman que la primera comunicación escrita de los Estados Unidos está repleta de otras declaraciones engañosas e injustificadas acerca del Programa de sustitución de las EVE. Por ejemplo, los Estados Unidos afirman que:

En lugar de establecer un régimen único o especial para los ingresos relacionados con las exportaciones, la Ley otorga el mismo trato a todas las ventas en el extranjero y a todos los contribuyentes.²⁰

34. Como han indicado las CE, el "trato fiscal especial" en virtud del Programa de sustitución de las EVE sólo es aplicable a las "ventas en el extranjero" a condición de que no estén destinadas a "uso final en los Estados Unidos"²¹, y además sólo puede obtenerse si se satisfacen determinadas condiciones, entre ellas una limitación del contenido extranjero que en algunos casos restringe la disponibilidad del "trato fiscal especial" a las mercancías extranjeras que contengan exportaciones estadounidenses.²²

35. De manera análoga, la afirmación de los Estados Unidos, en otra parte de su primera comunicación escrita, de que:

Así pues, los contribuyentes están sujetos al mismo régimen fiscal estadounidense por lo que respecta a los impuestos derivados de transacciones en el extranjero, con independencia de que provengan o no de exportaciones.²³

es también, cuando menos, engañosa. Evidentemente, la inmensa mayoría de las "transacciones extranjeras" es tratada en forma muy distinta por el sistema fiscal de los Estados Unidos.

36. Una característica general de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos es la constante confusión entre "transacciones extranjeras", "ventas en el extranjero", "productos extranjeros", "exportaciones" e "ingresos procedentes del extranjero". A menudo se asimilan conceptos distintos cuando en realidad son diferentes o sólo se superponen parcialmente. Por citar algunos ejemplos:

- En el párrafo 126 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos tratan de negar que los productos vendidos en el mercado interior y los vendidos en el extranjero son comparables cuando afirman:

No puede decirse ... que los productos manufacturados y vendidos en los Estados Unidos son extranjeros.

Evidentemente, los productos fabricados en los Estados Unidos y después exportados no se convierten súbitamente en extranjeros, aunque la transacción se haga con una empresa extranjera.

²⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 23.

²¹ Artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC, como se explica, por ejemplo, en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 100 y 101.

²² Artículo 943(a)(1)(C) del IRC tal como se explica, por ejemplo, en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 107 y siguientes.

²³ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 23.

- Citando el informe de la Cámara, los Estados Unidos afirman²⁴ que con arreglo a los sistemas europeos y de los Estados Unidos

la exportación es una forma de obtener ingresos procedentes del extranjero ...

Naturalmente, con arreglo a los sistemas europeos, sólo las actividades extranjeras relacionadas con la exportación obtienen esos ingresos, mientras que con arreglo a la Ley los obtienen todas las actividades nacionales relacionadas con exportaciones.

37. Los Estados Unidos tratan también de enturbiar la distinción entre ingresos "extraterritoriales" e ingresos "excluidos". En el párrafo 28 de su primera comunicación escrita sostienen erróneamente que la Ley de sustitución del régimen de las EVE define con detalle la expresión "ingresos extraterritoriales", que figura principalmente en los artículos 114, 941, 942 y 943 del IRC. Se guardan mucho de referirse a la clara definición contenida en el artículo 114(e) del IRC y seguidamente, en el párrafo 29, incluyen en la definición elementos de los ingresos de comercio exterior *que reúnen las condiciones establecidas* que, como han explicado las CE, simplemente limitan la medida en que los "ingresos extraterritoriales" están sujetos a menos tributación que otros ingresos.

38. Más adelante, los Estados Unidos modifican los términos utilizados, haciendo referencia a "ingresos excluidos"²⁵, "ingresos extraterritoriales excluidos"²⁶ e incluso "ingresos extraterritoriales excluibles".²⁷

39. Las CE consideran que la tentativa de los Estados Unidos de trastocar los datos básicos de su legislación no aporta nada. Las CE estiman que su propia descripción de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es más fiable, y observan que los Estados Unidos en ningún caso han podido demostrar que las CE han comprendido mal algún aspecto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

3.5 Descripciones de los sistemas fiscales europeos por los Estados Unidos

40. Los Estados Unidos también describen de manera inexacta los sistemas fiscales "europeos".²⁸ Las CE no pretenden defender los sistemas fiscales de sus Estados miembros, que consideran plenamente compatibles con sus obligaciones internacionales. Se limitarán a hacer las siguientes observaciones sucintas:

- En primer lugar, es engañoso hablar de sistemas fiscales del "modelo europeo".²⁹ En su mayor parte, los sistemas fiscales de la UE no son territoriales, como demuestra la descripción hecha por las CE en el procedimiento original, que los Estados Unidos han adjuntado a su primera comunicación escrita como EE.UU. - Prueba documental 5.

²⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 193.

²⁵ Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 33.

²⁶ Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 31.

²⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

²⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, primero en el párrafo 25 y después, detalladamente, en los párrafos 39 a 46.

²⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 39 y siguientes.

- En segundo lugar, y más importante, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es comparable a ningún sistema de las CE. La descripción de las "exenciones fiscales europeas" es engañosa. Los Estados Unidos incurren en error cuando, al final del párrafo 40 de su primera comunicación escrita, afirman que:

Por lo que se refiere a la venta de mercancías, los fabricantes europeos que operan en esos tipos de regímenes fiscales sólo pueden obtener los beneficios de una exención territorial si exportan.

Contrariamente a lo que ocurre en virtud del Programa de sustitución de las EVE, las exenciones en los Estados miembros de las CE no dependen de que el producto del que los ingresos derivan se exporte o no se exporte. Si, para utilizar el ejemplo empleado por los Estados Unidos, una filial de distribución extranjera de un productor holandés vende los productos de este último en los Países Bajos, los beneficios resultantes estarán sujetos a exactamente el mismo trato fiscal que cuando la filial extranjera los vende fuera de los Países Bajos.

Otra diferencia importante es que la exención de los beneficios de las sucursales en el extranjero con arreglo al sistema fiscal holandés (así como con arreglo a cualquier otro sistema fiscal de un Estado miembro de las CE que haya establecido la exención de los beneficios de las sucursales en el extranjero) está limitada a los beneficios imputables a la sucursal en el extranjero de conformidad con el principio de la libre competencia de las empresas. La aplicabilidad de este principio a la imputación de beneficios entre las sucursales y las oficinas matrices está bien establecida en las disciplinas fiscales internacionales³⁰, y la legislación fiscal holandesa se atiene estrictamente a él. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, la cuantía de los ingresos excluidos se calcula simplemente utilizando tres fórmulas alternativas. En la práctica, es probable que ninguna de ellas arroje un resultado que corresponda a la cuantía de beneficios atribuibles a actividades mercantiles que tengan lugar fuera de los límites territoriales de los Estados Unidos.

3.6 La Ley de sustitución del régimen de las EVE como medida para evitar la doble imposición

41. Las CE refutarán en la sección 4.6 *infra* las alegaciones basadas en la doble imposición. Sin embargo, en el presente contexto, no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que una de las *finalidades* de la Ley de sustitución del régimen de las EVE era evitar la doble imposición.³¹ En la nota 28 de pie de página, los Estados Unidos hacen referencia al informe de la Cámara, pero si éste se examina atentamente esa alegación no se sostiene. El texto citado (página 18 del informe de la Cámara) no hace referencia alguna a evitar la doble imposición. De hecho, las únicas referencias a la doble imposición en los antecedentes legislativos son las relacionadas con la necesidad de limitar el

³⁰ Entre esas disciplinas internacionalmente aceptadas, tal vez la que guarda una relación más estrecha con la atribución de beneficios mercantiles a un establecimiento permanente (por ejemplo una sucursal) es el artículo 7 del modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Este principio y su aplicabilidad a la atribución de beneficios mercantiles están claramente establecidos en el párrafo 2 del artículo 7 del Convenio: "Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente" (cursiva añadida).

³¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 26.

uso de bonificaciones fiscales por pago de impuestos en el extranjero con respecto a los ingresos excluidos, cuestión que las CE analizarán más abajo en el marco de su examen de los fundamentos jurídicos de esa defensa.

42. Lo cierto es que el evitar la doble imposición no fue una de la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, ya que los Estados Unidos no tenían problemas de doble imposición que resolver, sino más bien la necesidad de sustituir una subvención a la exportación prohibida por una medida de efectos equivalentes.

4. Respuesta a los argumentos jurídicos de los Estados Unidos

43. Las CE procederán a continuación a refutar detalladamente todos los argumentos formulados por los Estados Unidos en su primera comunicación escrita.

4.1 Observaciones sobre la carga de la prueba de los elementos de hecho en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

44. Las CE no abordaron la cuestión de la carga de la prueba en su primera comunicación escrita, pero los Estados Unidos sí lo hicieron. Más concretamente, los Estados Unidos sostienen que "la carga de la prueba, tanto por lo que respecta a la formulación de una presunción como en el sentido de deber definitivo de persuasión, incumben a las CE en su calidad de demandantes. Por tanto, si las pruebas no son concluyentes, las CE no habrán demostrado la veracidad de sus alegaciones."³²

45. Esta afirmación, según la cual en términos generales la carga de la prueba en estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 incumbe a las CE, es demasiado simplista y requiere alguna aclaración. Como primera medida, cabe señalar que los Estados Unidos ya han aceptado, por ejemplo, que les incumbe probar sus alegaciones en virtud de la nota 59 de pie de página.³³

46. Las CE estiman que en el presente asunto la carga de la prueba no debe plantear ninguna dificultad, porque la Ley de sustitución del régimen de las EVE es incompatible *de jure* con los acuerdos abarcados. Las CE creen que lo han demostrado en su primera comunicación escrita y más abajo formularán otros argumentos para refutar los de los Estados Unidos. Las CE también han presentado, en el anexo de su primera comunicación escrita, que han desarrollado y adjuntan de nuevo a la presente comunicación, algunas pruebas fácticas que van más allá del texto y los antecedentes de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, pero lo han hecho a efectos ilustrativos³⁴, y no porque sea necesario presentar tales pruebas.

47. Con todo, y por motivos de principio, las CE se permiten hacer dos breves aclaraciones por lo que respecta a la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas aplicables en estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21.

4.1.1 La carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

48. La jurisprudencia sobre la carga de la prueba en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 es muy escasa. En los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 seguidos en los asuntos *Brasil - Aeronaves* y *Canadá - Aeronaves*, el Órgano de Apelación no abordó

³² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 57 (se omite la nota de pie de página).

³³ *Ibid*, párrafo 166, donde los Estados Unidos precisan que su defensa es una "excepción".

³⁴ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 116.

expresamente esta cuestión. Sin embargo, de frases sueltas de esas resoluciones puede extraerse alguna orientación que sugiere que en principio los grupos especiales sobre el cumplimiento deben aplicar las normas básicas reguladoras de la carga de la prueba establecidas para los procedimientos originales.³⁵

49. Por tanto, de conformidad con la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de tejidos de lana procedentes de la India* ("*Estados Unidos - Camisas y blusas*"),

la carga de la prueba incumbe a la parte, sea el demandante o el demandado, que afirma una determinada reclamación o defensa.³⁶

50. En otras palabras:

Inicialmente la carga de la prueba corresponde al reclamante, que debe acreditar *prima facie* la incompatibilidad con determinada disposición del *Acuerdo MSF* en que haya incurrido el demandado, o más concretamente, la incompatibilidad de las medidas sanitarias o fitosanitarias del demandado contra las cuales reclama. Cuando ello se haya acreditado *prima facie*, la carga de la prueba se desplaza al demandado, que debe a su vez contrarrestar o refutar la incompatibilidad alegada.³⁷

51. En suma, en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 incumbe al demandante acreditar una presunción de incompatibilidad de la medida de aplicación con los acuerdos abarcados. Las CE estiman que así lo han hecho, por lo que en este caso incumbe a los Estados Unidos refutar la alegación.

4.1.2 Criterios en materia de pruebas en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD

52. Las CE no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que "en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta".³⁸ De hecho, la tentativa de los Estados Unidos de establecer criterios más estrictos en materia de pruebas equivale a reconocer que las CE han logrado satisfacer el nivel inicial de prueba

³⁵ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD* ("*Brasil - Aeronaves, 21.5*"), WT/DS/46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 66, donde dice: "el hecho de que la medida en cuestión fue 'adoptada para cumplir' 'las recomendaciones y resoluciones' del OSD no modifica la asignación de la carga de probar la 'defensa' del Brasil al amparo del punto k)". Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles, recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD* ("*Canadá - Aeronaves, 21.5*"), donde el Órgano de Apelación añadió, en el párrafo 38, que "el examen de las 'medidas destinadas a cumplir' las recomendaciones y resoluciones se basa en los hechos pertinentes, acreditados por el reclamante en el momento del procedimiento de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21".

³⁶ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 14 de la versión inglesa.

³⁷ Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (hormonas)* ("*CE - Hormonas*"). WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adoptado el 13 de febrero de 1998, párrafo 98.

³⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 218.

necesario para establecer una "presunción" de incompatibilidad con una disposición en particular.³⁹ El término "presunción" establece el nivel probatorio mínimo "que si no es explicado ni impugnado es suficiente para mantener la proposición afirmada".⁴⁰ En el asunto *Estados Unidos - Camisas y Blusas*, el Órgano de Apelación abordó con más detalle los criterios en materia de pruebas sosteniendo que:

En el contexto del GATT de 1994 y del Acuerdo sobre la OMC, la cuantificación precisa y la determinación del tipo de pruebas que se necesitará para establecer esa presunción variará necesariamente para cada medida, para cada disposición y para cada caso.⁴¹

Por tanto, la cuantificación y determinación precisa del tipo de pruebas que se necesitará para sostener una alegación tiene que establecerse caso por caso.

53. El asunto que el Grupo Especial tiene ante sí representa una situación específica por lo que se refiere a la prueba. La medida impugnada no es una medida concreta, sino la "legislación en sí". Además, el Grupo Especial está examinando una medida que supuestamente aplicaría las recomendaciones que formuló en el procedimiento original. El Programa de sustitución de las EVE aún no se ha definido mediante un reglamento ni se ha sometido a la consideración de los contribuyentes. Por tanto, no hay pruebas fácticas, por ejemplo, sobre si en la práctica los productores no estadounidenses podrán alguna vez beneficiarse de la subvención de sustitución de las EVE. Las CE estiman que para determinar los criterios en materia de pruebas que han de aplicarse en el presente asunto, el Grupo Especial debe tener en cuenta los siguientes principios y consideraciones.

54. En primer lugar, cuando no se dispone de muchas pruebas sobre los efectos de una disposición, los grupos especiales pueden verse forzados a resolver la diferencia basándose en la estructura y el diseño general de la medida. Así, por ejemplo, en el asunto *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, el Órgano de Apelación convino con el Grupo Especial en que "la estructura y el diseño" de la medida daban lugar a una violación del artículo II del GATT.⁴² Más importante aún, el Órgano de Apelación no consideró necesario que la aplicación de la medida diera como resultado una violación del artículo II para *todas y cada una* de las transacciones de importación.⁴³

55. La reciente resolución en el asunto *Corea - Carne de bovino* es un ejemplo más de la forma en que puede hacerse una acreditación *prima facie*. En ese asunto, el Órgano de Apelación rechazó el argumento de Corea de que la constatación del Grupo Especial sobre el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 estaba "seriamente viciado por apoyarse en gran medida en conjeturas en lugar del análisis fáctico", y afirmó que el sistema dual de venta al por menor infringía el párrafo 4 del

³⁹ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa. Véase también el informe del Órgano de Apelación, *CE - Hormonas*, párrafo 98.

⁴⁰ Kazazi, Motjaba, "Burden of Proof and Related Issues. A Study of Evidence Before International Tribunals" (La Haya, Boston: Kluwer Law International, 1996), 328, con otras referencias.

⁴¹ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa.

⁴² Informe del Órgano de Apelación, *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos* ("*Argentina - Textiles y prendas de vestir*"), WT/DS56/AB/R, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 62.

⁴³ *Ibid.*

artículo III del GATT de 1994 sobre la base de un análisis "del sentido y el efecto fundamentales de la medida misma".⁴⁴

56. En segundo lugar, el Grupo Especial tal vez recuerde asimismo que en el asunto *Canadá - Aeronaves* el Brasil no disponía de muchas pruebas sobre uno de los programas de subvenciones impugnados. Para superar esta falta de información por parte del demandante, el Órgano de Apelación aclaró que cada una de las partes está obligada a presentar las pruebas de que dispone, atendiendo a la solicitud del grupo especial con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD.⁴⁵ De no facilitarse la información solicitada, el grupo especial podría extraer de ello inferencias adversas.⁴⁶ Aunque en aquel asunto el Grupo Especial prefirió no extraer inferencias adversas del hecho de que el Canadá no hubiera facilitado la información solicitada con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD, aduciendo que el Brasil no había acreditado una presunción⁴⁷, el Órgano de Apelación hizo hincapié en que se podían hacer inferencias adversas con independencia de que se hubiera acreditado una presunción. En efecto:

Es oportuno recordar que la acreditación *prima facie* es aquella que requiere, a falta de una falta refutación efectiva por la parte demandada, que el grupo especial, como cuestión de derecho, se pronuncie en favor del reclamante que efectúe la acreditación *prima facie*. No hay, como hemos indicado antes, en el ESD o en el *Acuerdo SMC* ninguna disposición que apoye la hipótesis del Canadá. Por el contrario, se atribuye a los grupos especiales una facultad discrecional amplia para determinar *cuándo* necesitan información para solucionar una diferencia y *qué* información necesitan. Es posible que un grupo especial necesite esa información antes o después de que un Miembro demandante o demandado haya acreditado *prima facie* su reclamación o su oposición. De hecho, un grupo especial puede necesitar la información que trata de obtener para evaluar pruebas que ya se le han presentado cuando procede a determinar si el Miembro reclamante o demandado, según los casos, ha acreditado *prima facie* una alegación o defensa.⁴⁸

57. Por último, las características concretas de estos procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 también influyen en la aplicación de los criterios en materia de pruebas. La principal prueba de que dispone el Grupo Especial es la Ley de sustitución del régimen de las EVE. En contraste con el procedimiento original, sólo hay una reunión del Grupo Especial en la que las partes puedan pedir y examinar pruebas fácticas distintas de la medida de aplicación en sí misma.

58. Al aplicar los criterios en materia de pruebas, el Grupo Especial debe tener en cuenta tanto el objetivo del ESD de lograr una rápida solución de las diferencias comerciales como, en particular, las disposiciones para acelerar la aplicación consagradas en el artículo 4 del *Acuerdo SMC*. El párrafo 5 del artículo 21 del ESD y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* prevén que las medidas de aplicación se examinen tan pronto como se adopten. No hay tiempo para evaluar su aplicación en la práctica.

⁴⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Corea - medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 142.

⁴⁵ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafos 186-196.

⁴⁶ *Ibid*, párrafos 197-205.

⁴⁷ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, párrafo 9.181.

⁴⁸ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 192.

Por consiguiente, las CE estiman que los principios reguladores de la evaluación y ponderación de las pruebas en los asuntos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 que entrañan subvenciones a la exportación prohibidas deben garantizar que la obligación de "retirar la subvención" estipulada en el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SCM no signifique en la práctica que la subvención se mantenga y que la supeditación a la exportación se enmascare de modo que no pueda establecerse hasta mucho después de la finalización del plazo establecido para la retirada.

4.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones

4.2.1 El significado de la frase "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían"

59. Los Estados Unidos estiman acertadamente que las palabras "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían" en el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* son la clave para determinar si el Programa de sustitución de las EVE da lugar a una contribución financiera y por ende a una subvención.

60. Complace a las CE observar que los Estados Unidos reconocen, en particular, que

Cuando las leyes fiscales de un país crean por sí mismas una excepción especial a las obligaciones fiscales generales, también ellas pueden quedar englobadas en el texto del inciso ii).⁴⁹

61. Sin embargo, los Estados Unidos no entienden el fundamento o exponen erróneamente la interpretación que el Órgano de Apelación hizo de esos términos en el procedimiento original. Citan reiteradamente el párrafo 90 del informe del Órgano de Apelación⁵⁰, pero curiosamente olvidan señalar que el Órgano de Apelación estimó que la expresión "que en otro caso se percibirían" se refiere a ingresos que se habrían recaudado "*en una situación distinta*" o "*en otro caso*" con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión. Los Estados Unidos omiten esas palabras clave y en lugar de ello tratan de concluir que lo que hay que determinar es simplemente si los impuestos se habrían recaudado "si no fuera por" la medida en cuestión.⁵¹

62. Los Estados Unidos incurren en error cuando afirman que el Órgano de Apelación convino en que la aplicación del criterio "si no fuera por " era adecuada en el asunto EVE.⁵² El Órgano de Apelación afirmó que *daba resultado* en el asunto EVE, pero que

Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual *no* hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada. Observamos que, aunque el criterio de comparación aplicado por el Grupo Especial dé resultado en este caso, puede no resultar en otros.⁵³

⁴⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 63.

⁵⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 63 y 64. Las CE citaron el párrafo 90 del informe del Órgano de Apelación correctamente y en su totalidad en el párrafo 30 de su Primera comunicación escrita.

⁵¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 65.

⁵² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 65.

⁵³ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 91.

63. El Programa de sustitución de las EVE es un régimen fiscal que trata de "eludir" precisamente en la forma que el Órgano de Apelación temía que permitiera el criterio "si no fuera por". Las CE observan que el Canadá comparte su opinión.⁵⁴

64. El "punto de referencia normativo" citado por el Órgano de Apelación es, por tanto, el impuesto que se percibiría con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión *en alguna otra situación*, y no la disposición jurídica que sería aplicable si la disposición objeto de examen no existiera.

4.2.2 La "norma jurídica vigente" en los Estados Unidos

65. El segundo paso en el falso razonamiento de los Estados Unidos, tras el intento de pasar por alto la necesidad de tener en cuenta los ingresos que se percibirían en alguna otra situación (es decir, en caso de venta en el mercado interior), consiste en manipular las palabras "norma jurídica vigente".

66. Los Estados Unidos afirman que

Con arreglo a la legislación de los Estados Unidos, la autoridad fiscal del Gobierno estadounidense está delimitada por la definición legal de "ingresos brutos".⁵⁵

y

La definición de "ingresos brutos" es por consiguiente la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos.⁵⁶

67. Las CE disienten. Naturalmente, en primer lugar, el criterio adecuado, como se explica más arriba, consiste en comparar los ingresos que se percibirían en una situación con los que se percibirían en otra con arreglo al sistema fiscal de los Estados Unidos. Pero en segundo lugar, los Estados Unidos confunden los ingresos realmente sujetos a tributación con arreglo a la legislación de los Estados Unidos con la autoridad fiscal de los Estados Unidos. Llegan con ello a una conclusión ridícula que permitiría a los Miembros otorgar mediante el sistema impositivo cualquier subvención que deseen por el simple procedimiento de excluir los ingresos de que se trate de la definición de "ingresos brutos". De ese modo, la exclusión de "los ingresos derivados de la venta de productos textiles" o de "los ingresos derivados de las exportaciones" de la definición de "ingresos brutos" tampoco sería una subvención.

68. En realidad, la "norma nacional vigente" de los Estados Unidos aplicable al tipo de ingresos objeto de examen, es decir, los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa, establece que esos ingresos son gravables si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos o están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades mercantiles de los Estados Unidos. La denominada "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" del pago de impuestos en los Estados Unidos es una excepción a esta norma nacional vigente. El hecho de que existan "excepciones" a la exclusión no modifica esa situación.

69. En cualquier caso, la afirmación de los Estados Unidos de que

la autoridad general para gravar ingresos extraterritoriales ha sido eliminada de la norma vigente en los Estados Unidos⁵⁷

⁵⁴ Declaración de tercero del Canadá, párrafo 28.

⁵⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 69.

⁵⁶ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 71.

es sencillamente errónea. Los Estados Unidos gravan "ingresos extraterritoriales". Los únicos excluidos son los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", y aun así con sujeción a determinadas condiciones, como han explicado las CE en la sección 3.2 *supra*.

4.2.3 Comparaciones intertemporales

70. En los párrafos 74 a 76 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos responden a un argumento que las CE nunca han formulado, alegando que los Miembros tienen que estar facultados para modificar sus sistemas fiscales y que al hacerlo no están dejando de recaudar ingresos que en otro caso percibirían.

71. El que los Estados Unidos no han comprendido la posición de las CE se observa aún más claramente en el párrafo 100 de su primera comunicación escrita, donde se afirma que:

Como se indica más arriba, las CE aducen en lo fundamental que la determinación de si los ingresos se condonan depende de una comparación entre el sistema fiscal de los Estados Unidos antes de la aprobación de la Ley y el sistema fiscal de los Estados Unidos después de su aprobación.

72. Las CE confían en que el Grupo Especial comprenda claramente que no aducen tal cosa. Los Estados Unidos no habrían entendido mal la posición de las CE si hubieran descrito adecuadamente el criterio establecido por el Órgano de Apelación, es decir, que la comparación debe ser entre los ingresos que se percibirán en virtud del régimen especial y los que se percibirían "en alguna otra situación" con arreglo a la norma nacional *vigente* del Miembro en cuestión. Para las CE es evidente que la comparación debe hacerse entre situaciones que se dan al mismo tiempo, no entre el presente y el pasado (o entre el presente y el futuro).

73. De hecho, esto contribuye también a demostrar que no es adecuado aplicar simplemente el criterio "si no fuera por la medida" para establecer si se han dejado de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían.

4.2.4 La respuesta de los Estados Unidos a los argumentos de las CE

74. Las CE responderán seguidamente en detalle a la réplica de los Estados Unidos a los argumentos sobre estas cuestiones que figuran en la primera comunicación escrita de las CE.

75. En primer lugar, por lo que se refiere a si el Programa de sustitución de las EVE es una exclusión o una exención, las CE observan que en lo esencial los Estados Unidos comparten su posición. Para que quede claro, las CE están de acuerdo en que

... la determinación de si, en el marco de la legislación fiscal de los Estados Unidos, las nuevas modificaciones de la expresión "ingresos brutos" pueden considerarse más propiamente una "exclusión" que una "exención" es realmente algo que el Congreso de los Estados Unidos está en mejores condiciones de hacer que los funcionarios de las CE.⁵⁸

76. Lo más importante es lo resaltado por los Estados Unidos en el párrafo 88 de su primera comunicación escrita, en el que afirman que

⁵⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 82 *in fine*.

⁵⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 87.

... la distinción semántica entre una exclusión y una exención no sería en cualquier caso decisiva. Antes bien, lo que hay que determinar sobre la base del inciso ii) es si los impuestos aplicables a los ingresos ahora excluidos deberían en otro caso ser legalmente percibidos por el gobierno.

77. Las CE están de acuerdo y vinieron a decir lo mismo en el párrafo 53 de su primera comunicación escrita, donde afirman que:

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

78. Al menos en este punto, las partes están de acuerdo.

79. Seguidamente, los Estados Unidos responden a lo que llaman "varios argumentos [de las CE] en los que alegan que la Ley confiere una subvención porque la exclusión debería ser más amplia", aunque también reconocen que los argumentos de las CE no se refieren a la cuantía de la subvención sino a las condiciones en las que se otorga.⁵⁹ El argumento de los Estados Unidos es que si pueden hacer más, deberán estar facultados para hacer menos. En ese sentido, concluyen que

El hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.⁶⁰

80. Una vez más, parece que los Estados Unidos proclaman el estatuto de un subvencionador. La esencia misma de una subvención es que un Gobierno dé a algunos pero no a otros. El principio "el que puede hacer más puede hacer menos" es tal vez aplicable a la *cuantía* de una exención, pero no al *alcance* de las exenciones (del mismo modo que no puede justificar la discriminación).

81. En defensa de su opinión de que están facultados para excluir del pago de impuestos cualquier "categoría" de ingresos definida arbitrariamente que deseen, en cualesquiera condiciones, sin que ello dé lugar a la existencia de una subvención, los Estados Unidos aducen que

el argumento de las CE de que el inciso ii) sólo justifica la exención fiscal de una categoría "general" significaría que la mayor parte de los sistemas fiscales europeos son programas de subvenciones. Al interpretar el inciso ii), es razonable que el Grupo Especial estudie si la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay era adoptar un principio con arreglo al cual los sistemas fiscales de la mayoría de los países industrializados serían subvenciones.⁶¹

82. Evidentemente, aquí los Estados Unidos se apartan del texto del *Acuerdo SMC* e interpretan la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay. Las CE se permiten hacer dos observaciones.

83. En primer lugar, la medida en que se dejan de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían depende principalmente del significado que se dé a las palabras "en otro caso". El Órgano de Apelación ha dicho que debe hacerse una comparación con un "punto de referencia normativo", es

⁵⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 89.

⁶⁰ Párrafo 91.

⁶¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 94.

decir, con los ingresos que se percibirían en alguna otra situación con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión. Las CE comparten esa opinión y estiman, además, que esa "otra situación" debe ser una situación comparable. Las CE creen, por ejemplo, que los premios de la lotería no pueden compararse con los ingresos derivados de actividades comerciales. El hecho de que esas clases de ingresos puedan gravarse en forma distinta no significa que se condonen ingresos públicos.

84. A ello se debe que las CE hayan aducido⁶² que distintas categorías de ingresos pueden ser gravadas en forma distinta si las categorías se definen general y objetivamente y con neutralidad. Tal vez la palabra "categoría" no sea lo bastante precisa a estos efectos, porque puede definirse arbitrariamente (los Estados Unidos aducen que los "ingresos extraterritoriales", o más bien los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" constituyen una "categoría"). Quizá sea más exacto hablar de "clases" o "tipos" de ingresos. Lo importante, como las CE han indicado más arriba, es que lo similar se compare con lo similar. Los ingresos derivados de la venta de mercancías son un tipo o clase de ingresos. La exportación y la venta en el mercado interior no son sino *distintas situaciones* de las que pueden derivar o en las que pueden obtenerse esos ingresos.

85. En el caso del Programa de sustitución de las EVE, los ingresos obtenidos de la venta de mercancías por empresas comerciales se gravan de una manera si las mercancías son para consumo final fuera de los Estados Unidos y de otra si son para consumo final en los Estados Unidos. A juicio de las CE, éstas no son propiamente distintas categorías (en el sentido de clases o tipos) de ingresos. Además, como indicaron las CE en su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos parte de los ingresos derivados de un solo hecho imponible, pero sólo si ese hecho imponible satisface determinadas condiciones estrictas.⁶³

86. En segundo lugar, la definición de subvención en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* es, evidentemente, muy amplia. Aparte de la disposición sobre ingresos no recaudados, que nos interesa en el presente caso, la definición también está redactada en términos muy amplios a otros efectos, ya que abarca, por ejemplo, cualquier transferencia real o potencial de fondos, e incluso la adquisición de bienes por el Gobierno, cuando con ello se otorgue un beneficio. La limitación del alcance de las disciplinas se establece en el párrafo 2 del artículo 1, donde se estipula que esas disciplinas sólo son aplicables a las subvenciones que sean específicas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2. Naturalmente, el párrafo 2 del artículo 2 establece que las subvenciones incluidas en el artículo 3 *se considerarán* específicas. Por tanto, la intención de los negociadores de la Ronda Uruguay de no someter todas las exenciones y condiciones especiales de las legislaciones fiscales (y, de hecho, las disposiciones de muchas otras medidas) a las disciplinas del *Acuerdo SMC* se expresa mas bien en el párrafo 2 del artículo 1 que en el párrafo 1 del mismo artículo.

87. Por consiguiente, las CE mantienen que, por todas las razones expuestas en los párrafos 46 a 61 de su primera comunicación escrita, el Programa de sustitución de las EVE tiene por consecuencia que se condonen ingresos públicos que en otro caso se percibirían.

4.2.5 *Las alegaciones fácticas de los Estados Unidos*

88. Por último, los Estados Unidos formulan otro argumento. En los párrafos 100 a 106 de su comunicación escrita, parecen aducir que las CE no han demostrado que se han perdido ingresos, e incluso sugieren que

La existencia de la Ley como parte del sistema fiscal estadounidense podría inducir a las empresas extranjeras a estructurar parte de sus operaciones en los Estados Unidos

⁶² Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 57 a 61.

⁶³ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 57.

con objeto de establecer una estructura de funcionamiento mundial eficiente en términos fiscales.⁶⁴

89. Los Estados Unidos rechazan los argumentos de las CE basados en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso contenido en la CE - Prueba documental 8 alegando que en él se comparan las consecuencias presupuestarias del Programa de sustitución de las EVE con las del Programa EVE en el marco del "anterior sistema fiscal de carácter mundial aplicado por los Estados Unidos".⁶⁵

90. En primer lugar, las CE observan que los Estados Unidos no refutan las cifras sacadas por las CE del estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso. Si quisieran hacerlo, o quisieran refutar las conclusiones que el estudio parece justificar, deberían haber presentado las pruebas que sólo ellos tienen de las consecuencias presupuestarias del Programa de sustitución de las EVE. Si no lo hacen, el Grupo Especial deberá dar por supuesto que esas cifras significan lo que aparentemente significan.

91. Las CE ya han explicado que los Estados Unidos siguen aplicando un sistema impositivo de carácter mundial, y que su argumento en el sentido de que no se han condonado ingresos porque las "fronteras jurisdiccionales" del sistema fiscal estadounidense han cambiado carece de fundamento.⁶⁶ Parece, por tanto, que el argumento de los Estados Unidos según el cual las CE no han demostrado que se han perdido ingresos corre la misma suerte que su argumento de que no se han condonado ingresos.

92. Para el caso de que los Estados Unidos aduzcan que el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso es insuficiente porque compara la actual situación con la que prevalecía en virtud del Programa EVE, las CE adjuntan también, como CE - Prueba documental 11, un extracto de las estimaciones presupuestarias del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos para el ejercicio financiero de 2001 titulado *Total Revenue Loss Estimates in the Income Tax* (pérdidas de ingresos totales estimadas en el impuesto sobre la renta), donde se cuantifican las pérdidas de ingresos relacionadas con las EVE en los ejercicios financieros 1999 a 2005. Como las cifras de pérdidas de ingresos contenidas en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso a las que las CE hicieron referencia en su primera comunicación escrita se basan en una comparación con la situación que prevalecía en virtud del Programa EVE, la cuantía total de ingresos públicos condonados en virtud del Programa de sustitución de las EVE se obtiene añadiendo a aquellas cifras las cantidades expuestas en el cuadro que figura en la CE - Prueba documental 11.

93. Mientras los Estados Unidos no presenten pruebas en contrario, es de suponer que las cifras sobre ingresos contenidas en el estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso tenían en cuenta todo posible aumento de los ingresos derivado del pago por las empresas de impuestos estadounidenses que de otro modo no hubieran pagado. En cualquier caso, ese efecto sólo pueden representar una pequeña parte de los ingresos públicos condonados.

94. Una de las razones para ello es que las disposiciones sobre empresas extranjeras controladas ("CFC") del IRC de los Estados Unidos tienen precisamente por objeto evitar este tipo de selección de jurisdicciones. Una filial de ventas que estuviera constituida en el país X, comprara productos a la empresa matriz estadounidense y seguidamente realizara transacciones de venta en el país Y obtendría "ingresos por ventas de empresas basadas en el extranjero" con arreglo a la definición del artículo 954(d) del IRC. En términos generales, las disposiciones sobre las CFC obligarían a la

⁶⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 102.

⁶⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 106.

⁶⁶ Sección 3.2 *supra*.

empresa matriz estadounidense a incluir esa cantidad entre sus ingresos gravables aunque no se le hubiera transferido.

95. En cualquier caso, si el estudio no tuvo esto en cuenta, incumbiría a los Estados Unidos presentar pruebas en contrario, ya que sólo ellos disponen de esas pruebas. En la medida en que no lo han hecho, el Grupo Especial debe dar por supuesto que las cifras significan lo que aparentemente significan. Por lo demás, a efectos del presente procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD, lo único importante es que se condonarán ingresos; no es preciso establecer la cantidad exacta.

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

96. Las CE ya han indicado que los Estados Unidos han respondido en forma incompleta a los argumentos expuestos en la primera comunicación escrita de las CE.⁶⁷ Éstas también han hecho referencia⁶⁸ a varias afirmaciones inexactas y engañosas de los Estados Unidos por lo que respecta al Programa de sustitución de las EVE. Esas afirmaciones se multiplican cuando los Estados Unidos tratan de sostener que el Programa de sustitución de las EVE no está supeditado a los resultados de exportación o no está específicamente relacionado con las exportaciones, alegando, por ejemplo, que "no guarda relación alguna con la exportación"⁶⁹ o que esa relación "es meramente accidental".⁷⁰

97. Las CE no harán más comentarios sobre esas afirmaciones, pero en esta sección responderán al análisis que los Estados Unidos han hecho de su legislación en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y a las observaciones de los Estados Unidos sobre el análisis de las CE.

4.3.1 La diferencia fundamental entre las CE y los Estados Unidos

98. Los Estados Unidos tienen razón cuando dicen que hay una diferencia de "marco analítico"⁷¹ entre las CE y los Estados Unidos. Sin embargo, lo que no corresponde al *Acuerdo SMC* es el marco analítico de los Estados Unidos, y no el de las CE.

99. Los Estados Unidos aducen que hay varias formas alternativas ("una amplia gama de transacciones") en las que una empresa puede obtener ingresos excluidos, por lo que esa exclusión no está supeditada a la exportación. Según los Estados Unidos, esas transacciones pueden incluir⁷²:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas;
- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;

⁶⁷ Secciones 2.1 y 2.2. *supra*.

⁶⁸ Sección 3 *supra*.

⁶⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 120.

⁷⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 116.

⁷¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 130.

⁷² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 118.

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

100. Los Estados Unidos concluyen que esto permite "a muy diversos contribuyentes" obtener "ingresos extraterritoriales".⁷³

101. El primer comentario de las CE que ello suscita es que la mayor parte de esta espectacular lista guarda relación con servicios. Como adujeron las CE en su primera comunicación escrita (y como se indica más arriba⁷⁴), los Estados Unidos pasan por alto que una subvención para mercancías que esté supeditada a la exportación no puede dejar de estarlo simplemente porque también se ofrece en otras y distintas circunstancias, concretamente para el suministro de servicios en el extranjero.⁷⁵

102. El argumento de las CE es que hay que comparar lo similar con lo similar. Para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación es una condición para obtener los beneficios del programa por lo que respecta a esas mercancías.

103. En el mundo real (y esta es la perspectiva desde la que se elaboró el *Acuerdo SMC* y desde la que deben evaluarse las circunstancias) lo que mueve a las empresas no es el deseo de obtener ingresos excluidos, a partir del cual se estudian las diversas opciones disponibles a esos efectos. Lo que hacen las empresas es comparar las ventajas que ofrecen la venta en el mercado interior y la exportación de las mercancías que han producido o tienen intención de producir. Dadas determinadas mercancías, y dado el lugar donde se producen, para obtener las ventajas del programa las empresas no tienen más opción que la exportación.

104. Por otro lado, con arreglo al "marco analítico" de los Estados Unidos, se supone que las empresas compararán la posibilidad de obtener ingresos excluidos exportando las mercancías que han producido en los Estados Unidos con la de obtenerlos vendiendo en el extranjero mercancías fabricadas en el extranjero. Como el objetivo de las empresas no es simplemente obtener "ingresos excluidos", sino obtener beneficios de la venta de las mercancías que producen, esa no es realmente la alternativa que se les ofrece. Así lo pone también de manifiesto el hecho de que el marco analítico de los Estados Unidos lleva a preguntarse qué ocurre con las mercancías producidas en los Estados Unidos si los ingresos excluidos se obtienen mediante la venta de mercancías extranjeras en el extranjero. Dando por supuesto que las mercancías producidas en los Estados Unidos no van a destruirse, el productor sigue teniendo la posibilidad de exportarlas o de venderlas en el mercado interior. Si hace lo primero obtendrá (más) ingresos excluidos, si hace lo segundo no podrá

⁷³ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 119.

⁷⁴ Sección 2.1.

⁷⁵ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 102.

obtenerlos. El marco analítico de los Estados Unidos no corresponde a la opción que realmente hay que hacer.

105. Para demostrar que lo que requiere el *Acuerdo SMC* es la aplicación del criterio de las CE, éstas expusieron en su primera comunicación escrita varias razones, basadas en el texto, en virtud de las cuales la comparación debe hacerse con la venta de las mismas mercancías en el mercado interior (no con distintas mercancías en el extranjero).⁷⁶ Los Estados Unidos no han dado ninguna razón en virtud de la cual debiera usarse su marco analítico. Se limitan a criticar algunos de los argumentos de las CE basados en el texto (aunque ni mucho menos todos ellos). El argumento al que los Estados Unidos han decidido responder es la referencia de las CE a los párrafos d), f), g), h) y l) de la Lista ilustrativa como ejemplos en los que el punto de referencia es la venta de mercancías en el mercado interior. Los Estados Unidos alegan⁷⁷ que la comparación que se hace en esos párrafos de la Lista ilustrativa tiene por objeto determinar la contribución financiera.

106. Los Estados Unidos incurren en error. Por ejemplo, en el párrafo f) se comparan claramente la base impositiva para el consumo interno y las exportaciones con objeto de determinar si existe supeditación a la exportación. La contribución financiera es de por sí consecuencia de la necesidad de que haya "deducciones especiales".

107. El argumento de los Estados Unidos es en cualquier caso extraño, ya que la contribución financiera se define en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, mientras que la Lista ilustrativa del anexo I simplemente proporciona ejemplos de supeditación a la exportación. Como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - EVE*, la Lista ilustrativa es pertinente para determinar lo que constituyen subvenciones a la exportación prohibidas, no para determinar lo que constituye una subvención (y, por tanto, lo que constituye una contribución financiera). Antes bien, el hecho de que en muchos casos las comparaciones estén relacionadas con la cuestión de la contribución financiera simplemente ilustra que el punto de referencia para establecer si hay supeditación a la exportación debe ser el mismo que para establecer la contribución financiera.

108. Al igual que en los ejemplos de la Lista ilustrativa, el punto de referencia pertinente para determinar la existencia de una contribución financiera es en este caso el mismo que para establecer la supeditación a la exportación: la "otra situación" a que hizo referencia el Órgano de Apelación.

109. En el caso de la exportación de mercancías de los Estados Unidos, la "otra situación" para evaluar si hay una contribución financiera incluye una situación en la que las mercancías no se exportan, es decir, su venta en el mercado interior. La misma comparación debe hacerse para determinar si existe supeditación a la exportación.

110. El error de los Estados Unidos se refleja también en que consideran reiteradamente que las exportaciones son una subcategoría de "transacciones extranjeras"⁷⁸ y los ingresos derivados de las

⁷⁶ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 85 a 98.

⁷⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 131.

⁷⁸ Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 114, donde se afirma que:

A diferencia de las disposiciones relativas a las EVE, la Ley establece una exclusión de impuestos para los ingresos derivados de todas las transacciones extranjeras que reúnen las condiciones establecidas, y no simplemente de las exportaciones.

Otro ejemplo interesante se encuentra en el párrafo 126, donde se afirma que:

Las transacciones de bienes utilizados o consumidos en los Estados Unidos no están comprendidas en la Ley porque no son transacciones extranjeras.

exportaciones una subcategoría de "ingresos extranjeros".⁷⁹ No lo son. En realidad, las exportaciones son una subcategoría del total de ventas de una empresa, y los ingresos derivados de las exportaciones una subcategoría del total de ingresos derivados de las ventas.

4.3.2 *Si hay condiciones "alternativas" para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE*

111. Los Estados Unidos demuestran que no han comprendido el argumento de las CE cuando alegan que según éstas la palabra "otras" en la frase "supeditada a los resultados de exportación ... como una entre otras varias condiciones" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no significa "adicionales" sino "alternativas".⁸⁰

112. Las CE no se pronuncian sobre el significado de la palabra "otras" en la frase arriba citada. Se limitan a afirmar que para su argumentación no es preciso que la palabra "otras" signifique "alternativas". Las CE simplemente aducen que una subvención que en determinadas circunstancias está supeditada a la exportación no deja de estarlo por el hecho de que también pueda obtenerse en otras situaciones que no obligan a exportar.⁸¹ Las CE expusieron dos ejemplos de este principio⁸², que los Estados Unidos, como se indica más arriba⁸³ han tenido buen cuidado en pasar por alto.

113. Un propietario de mercancías de los Estados Unidos no tiene medios alternativos de obtener la subvención que ofrece la Ley de sustitución del régimen de las EVE para la venta de sus productos. La exportación es condición *necesaria* para obtener las ventajas del Programa de sustitución de las EVE en esas circunstancias, por lo que el Programa está supeditado a la exportación. Esto se deduce directamente del sentido corriente de la palabra "supeditado", y no depende de las palabras "una entre varias otras condiciones", que en realidad sólo eran pertinentes por lo que respecta a la observación de las CE de que aparentemente los Estados Unidos consideran que existe supeditación a las exportaciones cuando la exportación es realmente una condición alternativa en las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio de los Estados Unidos.⁸⁴

4.3.3 *Las observaciones de los Estados Unidos sobre los argumentos de las CE relativos a la supeditación de facto a la exportación*

114. En la sección V.C.4 (párrafos 137 a 150) de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos responden a los argumentos subsidiarios de las CE (sección 3.3.5, párrafos 131 a 145 de la

La Ley de sustitución del régimen de las EVE abarca las exportaciones tanto si son transacciones extranjeras como si no lo son.

⁷⁹ Por ejemplo, Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 25, donde se afirma que:

Al excluir los ingresos extraterritoriales de la definición de "ingresos brutos", la Ley modifica fundamentalmente la manera en que los Estados Unidos gravan los ingresos en el extranjero.

⁸⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 134 y 135.

⁸¹ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 123.

⁸² Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 124 a 126.

⁸³ Sección 2.1 *supra*.

⁸⁴ Las CE observan con satisfacción en la nota 117 de pie de página de la comunicación de los Estados Unidos que éstos consideran que las disposiciones sobre derechos compensatorios del Departamento de Comercio pueden cambiar la interpretación del *Acuerdo SMC*, pero no por ello dejan de preguntarse si las consideran compatibles con dicho Acuerdo.

primera comunicación escrita de las CE) en el sentido de que aun en el caso de que otros argumentos de las CE no se acepten, deberá considerarse que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación porque no cabe esperar que el Programa ampliado se utilice mucho en la práctica.

115. Las CE fundamentaron su opinión en toda una serie de razones. Los Estados Unidos sólo responden parcialmente a su argumentación, como las CE procederán seguidamente a explicar.

116. Los Estados Unidos han hecho tres observaciones sobre los argumentos relativos a la supeditación *de facto* a la exportación, a las que las CE responderán seguidamente: que no siempre es necesaria una "opción de asimilación"; que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar por ello su carga fiscal; y que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal.

4.3.3.1 El argumento de los Estados Unidos de que la "opción de asimilación" no es siempre necesaria

117. Las CE están de acuerdo con los Estados Unidos⁸⁵ en que una "opción de asimilación", es decir, el que una empresa extranjera opte por ser tratada como una empresa nacional estadounidense a efectos fiscales en los Estados Unidos, no es necesaria si quien fabrica en el extranjero es una sucursal de una empresa estadounidense. En esos casos, la empresa estadounidense ya está sujeta a tributación en los Estados Unidos como empresa nacional. Ya está "asimilada". Las CE nunca han presupuesto lo contrario.

118. Sin embargo, es esencial señalar que los casos en que quien fabrica en el extranjero es una sucursal de una empresa estadounidense tienen que ser, en términos relativos, mucho menos frecuentes que los casos en que la empresa estadounidense decide establecer una filial en la jurisdicción extranjera para realizar esas actividades. Evidentemente, la elección de la forma jurídica que han de adoptar las operaciones de manufactura en el extranjero depende de las circunstancias especiales de cada caso, pero suele haber no pocas razones, tanto fiscales como comerciales, para preferir la forma jurídica de una filial.

119. Lo primero, y tal vez más importante, que es indispensable tener en cuenta desde el punto de vista de una empresa estadounidense es que la mayor parte de los beneficios de las sucursales en el extranjero están actualmente sujetos al pago de impuestos por la empresa estadounidense. Las filiales en el extranjero sólo tienen que pagar impuestos sobre esos beneficios en su país de residencia, y la tributación en los Estados Unidos está aplazada hasta la repatriación de los beneficios (en forma de dividendos) al accionista estadounidense. El Programa de sustitución de las EVE no ha introducido a ese respecto ningún cambio fundamental, ya que la exclusión es meramente parcial y se refiere únicamente a los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Sin embargo, las empresas estadounidenses que deciden estructurar sus operaciones de manufactura en el extranjero adoptando la forma jurídica de una filial siguen teniendo acceso a los posibles beneficios del aplazamiento de la tributación hasta el momento en que esa filial en el extranjero distribuya dividendos.

120. En segundo lugar, a menudo uno de los principales factores que afectan a la opción entre una sucursal y una filial es que las sucursales no son entidades jurídicas separadas, y por tanto no están protegidas por una responsabilidad limitada independiente, es decir, distinta de la protección de la empresa de la que son parte integrante. Además, por lo que respecta a la comercialización, las filiales locales pueden ofrecer más ventajas que las sucursales, al estar más estrechamente identificadas con el mercado local.

⁸⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 138 a 141.

121. En tercer lugar, la forma jurídica de entidad separada constituida en la jurisdicción extranjera puede ser a menudo una condición previa imprescindible para poder participar plenamente en todas las transacciones necesarias para el desarrollo de las operaciones de manufactura. No es infrecuente, por ejemplo, que las disposiciones jurídicas de la jurisdicción receptora impidan a una entidad extranjera adquirir cierto tipo de inmuebles, como los terrenos donde se quieren construir las instalaciones de fabricación.

122. En cuarto lugar, tampoco es infrecuente que las disposiciones jurídicas o la práctica normal de la jurisdicción receptora (donde está situada una sucursal) requieran la divulgación de los estados financieros anuales de toda la empresa. Esto a su vez puede conllevar nuevas cargas administrativas y generar engorrosas controversias sobre la adecuada atribución de los beneficios a la sucursal.

123. En quinto lugar, cuando se opera en forma de sucursal puede haber muchos campos en los que se planteen diferencias sobre la atribución adecuada de beneficios a la sucursal. Un ejemplo clásico es la asignación de los gastos en que se incurre a nivel de la oficina central, pero parcialmente para necesidades de la sucursal (por ejemplo, comercialización, publicidad, gastos generales de dirección y administración), y la consiguiente posibilidad de deducir esos gastos. Además, puede haber diferencias en las formas en que las dos jurisdicciones fiscales en cuestión tratan distintas clases de ingresos, por ejemplo diferencias en la conversión de divisas a efectos fiscales. La resolución de esas diferencias entre las jurisdicciones fiscales puede resultar difícil con arreglo (o, más propiamente, a pesar de) las disposiciones de acuerdo mutuo. Normalmente, en los tratados para evitar la doble imposición, las sucursales, en tanto que entidades no constituidas, no se consideran residentes en el Estado donde tienen un establecimiento permanente, por lo que generalmente no gozan de los beneficios derivados del tratado a no ser que existan disposiciones específicas a esos efectos.⁸⁶

124. En sexto lugar, puede haber incentivos fiscales locales que sólo son aplicables a empresas constituidas en el país (es decir, sólo a las filiales, y no a las sucursales), y que también podrían influir en la elección de forma jurídica para las operaciones de manufactura en el extranjero.

125. Por todo ello, las CE consideran que la posibilidad de que las sucursales en el extranjero de empresas estadounidenses se beneficien de la subvención ampliada de sustitución de las EVE apenas se da en la práctica.

4.3.3.2 El argumento de los Estados Unidos de que las empresas extranjeras pueden hacer "opciones de asimilación" sin aumentar su carga fiscal

126. Las CE convienen asimismo en que puede haber circunstancias en las que una empresa extranjera puede hacer una "opción de asimilación" sin aumentar su carga fiscal. Los Estados Unidos incurren en error cuando afirman que las CE presuponen lo contrario.⁸⁷

127. Lo que sostienen las CE es, sencillamente, que como

- a) normalmente los Estados Unidos no gravan más a las empresas extranjeras que a las nacionales;
- b) no puede esperarse que otros países graven menos a sus empresas simplemente porque hayan hecho una "opción de asimilación" en los Estados Unidos;

⁸⁶ Como la disposición sobre no discriminación que figura en el párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

⁸⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 137.

sólo en raras ocasiones una "opción de asimilación" reducirá la carga fiscal y resultará ventajosa.

128. Los Estados Unidos afirman, con razón, que las empresas extranjeras que hacen una "opción de asimilación" en los Estados Unidos tendrán derecho a obtener bonificaciones fiscales por los impuestos pagados en el extranjero en la misma forma que las empresas estadounidenses. Esto significa que cuando el tipo fiscal extranjero sea *más alto o igual* que el de los Estados Unidos, esas empresas podrían obtener bonificaciones por el total de los impuestos extranjeros. (Las CE utilizan la palabra "podrían" porque en realidad lo probable es que el asunto se complique debido a los distintos métodos utilizados para calcular los impuestos, por ejemplo las disposiciones sobre deducciones, las amortizaciones de capital deducibles, el hecho de que distintas clases de ingresos estén sujetos a tributación, y muchas otras disposiciones.)

129. Incluso cuando sea posible que una empresa llegue a la conclusión de que no es probable que el optar por la asimilación en los Estados Unidos dé lugar a un *aumento* de su carga fiscal global, esto simplemente significa que esa empresa no va a sufrir una *penalización* inmediata. Claramente no contribuirá en sí mismo a persuadir a la empresa de la conveniencia de hacer esa opción. Sólo en circunstancias especiales es probable que una "opción de asimilación" ofrezca *ventajas* fiscales, especialmente porque la posibilidad de acceder al Programa de sustitución de las EVE conllevará en primer lugar la pérdida de la posibilidad de *aplazar* la tributación de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos.

130. Por lo demás, los Estados Unidos pasan por alto el aspecto más importante de la posición de las CE, es decir, que no cabe esperar que las pocas ventajas que una empresa puede a veces obtener si hace una "opción de asimilación" compensen las siguientes desventajas:

- las exigencias adicionales en materia de presentación de informes y las cargas administrativas derivadas de la plena sujeción a otra jurisdicción fiscal;
- la obligación de renunciar a *todos* los beneficios otorgados por los Estados Unidos con arreglo a *cualquier* tratado⁸⁸;
- el hecho de que en virtud de la asimilación los beneficios retenidos de la empresa extranjera (los beneficios no distribuidos de una filial extranjera de una empresa estadounidense) quedarán de inmediato sujetos a tributación en los Estados Unidos⁸⁹;
- el hecho de que la revocación de la "opción de asimilación" generaría nuevas e impredecibles cargas fiscales derivadas de la transferencia estimada de activos con arreglo a los artículos 367 y 354 del IRC⁹⁰;
- los conflictos que el cumplimiento de las prescripciones tributarias de los Estados Unidos pueden crear a las empresas extranjeras en sus propias jurisdicciones, y la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición⁹¹;
- el que otros Estados puedan oponerse a que sus empresas queden así sujetas a la jurisdicción de los Estados Unidos y les prohíban que hagan "opciones de asimilación"⁹²;

⁸⁸ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 135.

⁸⁹ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 138.

⁹⁰ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 136 a 138.

⁹¹ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 139 a 141.

⁹² Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 142 y 143.

- la necesidad de velar por que no se sobrepase el límite del 50 por ciento de contenido extranjero.⁹³

131. Por todas esas razones, las CE sostienen que debido a la obligación de "asimilarse", la subvención ampliada de sustitución de las EVE rara vez se utilizará, por lo que el Programa de sustitución de las EVE está, al menos *de facto*, supeditado a los resultados de exportación.

4.3.3.3 El argumento de los Estados Unidos de que el objetivo de la "opción de asimilación" era la igualdad fiscal

132. En los párrafos 147 a 150 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos alegan que la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE era "igualar el trato otorgado a los contribuyentes estadounidenses que operan en el extranjero, con independencia de que lo hagan como sucursales o como empresas". También alegan que las restricciones impuestas a la utilización del Programa por empresas extranjeras se deben a que:

Al elaborar la Ley, el Congreso de los Estados Unidos quiso impedir que los contribuyentes invocaran inadecuadamente la exclusión establecida por la Ley en relación con los ingresos para los que está aplazado el pago de impuestos.⁹⁴

Y a que

Esos artículos no tenían por finalidad, como alegan las CE, desalentar la aplicación de la Ley a las empresas manufactureras extranjeras o a los bienes manufacturados fuera de los Estados Unidos.⁹⁵

133. Aunque las CE no desean especular sobre la intención del Congreso de los Estados Unidos, se permiten poner de manifiesto algunos datos objetivos:

- la situación fáctica y jurídica de las sucursales y las filiales en el extranjero es compleja y diversa. Las CE han destacado una serie de factores que influyen en la opción por uno u otro sistema. La equiparación del trato fiscal aplicado a ambos sistemas sólo afectará parcialmente al equilibrio global. En cualquier caso, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no lo consigue. Por no citar más que un ejemplo, sólo las empresas extranjeras que opten por la asimilación están obligadas a renunciar a todos los beneficios otorgados por los Estados Unidos en virtud de cualquier tratado;
- deliberadamente o no, los obstáculos que dificultan que los fabricantes extranjeros puedan beneficiarse de la subvención ampliada de sustitución de las EVE son, como se indica más arriba, considerables;
- el Programa EVE es mucho más importante para los exportadores de los Estados Unidos, que se aperciben de que el Programa EVE que se constató era incompatible con la OMC ha sido sustituido por un programa aritméticamente idéntico.

⁹³ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 144.

⁹⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 148.

⁹⁵ Párrafo 150.

134. Las CE sostienen que objetivamente sólo puede considerarse que la finalidad esencial del Programa de sustitución de las EVE es la preservación de las ventajas ofrecidas por el Programa EVE a los exportadores de los Estados Unidos.

4.3.3.4 Pruebas

135. En el título de la sección V.C.5 de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos⁹⁶, se alega que las CE no han logrado *demostrar* que la subvención de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación. Aunque la argumentación de los Estados Unidos no es muy clara, las CE se permiten hacer dos observaciones.

136. En primer lugar, las CE estiman que con los argumentos expuestos en su primera comunicación escrita y desarrollados más arriba han demostrado que las subvenciones de sustitución de las EVE están supeditadas a la exportación.

137. Estos argumentos se basan en el texto y la estructura de la Ley de sustitución del régimen de las EVE y en otras disposiciones. Incumbe a los Estados Unidos presentar argumentos refutatorios y, si procede, pruebas. En la sección 4.1 *supra* las CE han expuesto su opinión sobre la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas. No puede pedirse a las CE que presenten pruebas que estén en poder los Estados Unidos.

138. En segundo lugar, si lo que sugieren los Estados Unidos es que se necesitan pruebas *fácticas* de que empresas específicas están realmente obligadas a exportar, las CE rechazan esa sugerencia porque lo que están impugnando es la Ley de sustitución del régimen de las EVE *en sí misma*.

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

139. En la sección 3.4 (párrafos 147 a 158) de su primera comunicación escrita, las CE adujeron que su conclusión de que las subvenciones de sustitución de las EVE eran subvenciones a la exportación prohibidas se veía confirmada por el párrafo e) de la Lista ilustrativa, que define como subvención a la exportación:

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

140. Los Estados Unidos responden indirectamente a este argumento en la introducción de su defensa basada en la doble imposición. Opinan⁹⁷ que la Lista ilustrativa no amplía la prohibición establecida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, y concluyen que

Para que el párrafo e) pueda aplicarse, las desgravaciones fiscales en cuestión deben estar supeditadas a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.⁹⁸

⁹⁶ Inmediatamente anterior al párrafo 151.

⁹⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 158 a 161.

⁹⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 161 *in fine*.

141. Por consiguiente, a juicio de los Estados Unidos, la Lista ilustrativa sólo puede *reducir* el alcance de la prohibición establecida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 mediante la aplicación de la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*⁹⁹, y en ningún caso ampliarla.

142. Las CE rechazan esta opinión de los Estados Unidos. Nada obliga a interpretar que las palabras "con inclusión de" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* significan que la Lista ilustrativa no puede ampliar el sentido corriente de la primera parte de esa disposición. También pueden significar que se *estima* que las subvenciones a la exportación definidas en el anexo I están incluidas en la prohibición de otorgar subvenciones a la exportación.

143. Los Estados Unidos sólo citan parcialmente el diccionario cuando afirman que

la palabra "incluir" se define como "contener como parte de un todo" o "situar en una clase o categoría".¹⁰⁰

144. Según el mismo diccionario, la palabra "incluir" también puede significar:

contener por implicación, entrañar¹⁰¹

y, lo que es aún más significativo, por "con inclusión de " se entiende

teniendo en cuenta, inclusive.¹⁰²

Por tanto, las palabras "con inclusión de" también pueden significar "teniendo en cuenta", "que contiene por implicación" y por ello "que incorpora". De hecho, el mismo diccionario también da "incluir" entre los significados de "incorporar".

145. El *contexto*, por su parte, confirma, y hasta requiere, dar ese último sentido a las palabras "con inclusión de" (es decir, "que incorporan" o "que tienen en cuenta"). La nota 5 de pie de página excluye expresamente del alcance de la prohibición las medidas a que se hace referencia en el anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación. Si la Lista ilustrativa sólo pudiera *reducir*, y en ningún caso *ampliar* la prohibición, no hubiera sido necesario utilizar en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 las palabras "con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I", que en ese caso habrían sido redundantes, cosa que el Órgano de Apelación ha considerado reiteradamente inaceptable.¹⁰³

146. El *objeto y fin* del *Acuerdo SMC* imponen también ese significado de las palabras "con inclusión de".

147. Uno de los objetivos de la Ronda Uruguay, y precisamente uno de aquellos a los que los Estados Unidos atribuían especial importancia, era establecer disciplinas más eficaces para regular determinadas subvenciones que se consideraban especialmente perniciosas: las subvenciones a la

⁹⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 156.

¹⁰⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 160.

¹⁰¹ New Shorter Oxford English Dictionary (1997 - versión CD-ROM).

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Véase, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón*, WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 131 y las demás fuentes allí citadas.

exportación y las subvenciones de sustitución de la importación. Esto se deduce del hecho de que esas subvenciones, en contraste con todas las demás, están *prohibidas*, y del hecho de que pueden tomarse medidas contra ellas sin que sea necesario probar sus efectos perjudiciales.¹⁰⁴ Así lo demuestran también los plazos más estrictos¹⁰⁵ y los procedimientos¹⁰⁶ y remedios más expeditivos¹⁰⁷ establecidos en el artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

148. La intención de las partes al incorporar el anexo I no fue asegurarse de que todo lo que no estuviera anteriormente prohibido quedara ahora exento (lo que significaría *ningún progreso*). Fue asegurarse de que lo anteriormente prohibido siguiera prohibido (lo que significa *sin vuelta atrás*). Añadieron la nota 5 de pie de página para asegurarse de que sólo quedara exento aquello a lo que *se hacía referencia* (es decir, *se identificaba*) en la Lista ilustrativa como medida que no constituía subvención a la exportación. Si la Lista ilustrativa eximiera las medidas que simplemente no se identifican como subvenciones a la exportación, el texto general del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no cumpliría su función básica de introducir disciplinas más estrictas.

149. Por consiguiente, las CE sostienen que o bien

- el párrafo e) es pertinente como fuente separada de prohibición de subvenciones a la exportación; o bien
- requiere que se interprete que las palabras "subvenciones ... supeditadas a los resultados de exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 incluyen, al menos por lo que respecta a las medidas de tributación directa, las subvenciones que están relacionadas específicamente con exportaciones.

150. En ambos casos, los argumentos expuestos por las CE a este respecto en su primera comunicación escrita siguen siendo válidos, y el párrafo e) de la Lista ilustrativa confirma que el Programa de sustitución de las EVE establece subvenciones a la exportación prohibidas.

4.5 El Programa de sustitución de las EVE ofrece subvenciones que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

4.5.1 La nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*

151. Los Estados Unidos hacen en primer lugar referencia a la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*.¹⁰⁸ Con arreglo a esa nota de pie de página,

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

¹⁰⁴ Véase el artículo 5 del *Acuerdo SMC*.

¹⁰⁵ Los plazos son por lo general la mitad de los aplicables en otras diferencias.

¹⁰⁶ Por ejemplo, puede establecerse un grupo especial tras la primera solicitud (párrafo 4 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*).

¹⁰⁷ El párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* obliga a los Miembros a "retirar la subvención sin demora".

¹⁰⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 196.

Esta referencia no es del todo clara. Los Estados Unidos no especifican qué párrafo del anexo I del *Acuerdo SMC* establecería que las subvenciones de sustitución de las EVE no están "prohibidas".

152. En la medida en que parece referirse al párrafo e) del anexo I, y en particular a la cuestión de la "doble imposición" en la nota 59 de pie de página, como suponen las CE, este asunto se aborda en la sección 4.6 *infra*.

4.5.2 El significado de "supeditadas" y del requisito de "contenido local"

153. Seguidamente, los Estados Unidos afirman que la palabra "supeditadas" es igualmente aplicable en el marco del apartado a) y el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, y concretamente que significa "condicionadas" o "dependientes en cuanto a su existencia de otra cosa".¹⁰⁹

154. De ello los Estados Unidos sacan la conclusión de que la subvención básica de sustitución de las EVE no está "supeditada" en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 porque, a juicio de los Estados Unidos, no se exige positivamente la utilización de ningún artículo manufacturado en los Estados Unidos ni se impide que se utilice más de una cantidad fija de artículos importados.

155. El Grupo Especial ya habrá comprendido que las CE están de acuerdo en que "supeditadas" significa lo mismo en el apartado a) que en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, y especialmente que significa "dependientes en cuanto a su existencia".¹¹⁰ En el anexo de su primera comunicación escrita, las CE han expuesto precisamente casos en los que la "limitación del contenido extranjero" establecida en la Ley de sustitución del régimen de las EVE hará necesario el uso de artículos estadounidenses. En su primera comunicación escrita lo han hecho por lo que respecta a determinados sectores de producción. En la presente comunicación ilustran esos datos con información relativa a las empresas.

156. Las CE observan que los Estados Unidos, en un intento por refutar las alegaciones de las CE, afirman de manera muy genérica que dentro de los límites del contenido extranjero establecidos "un producto puede satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero".¹¹¹

157. Es bastante curioso que en una sección posterior de su comunicación los Estados Unidos sostengan que las CE, para demostrar sus alegaciones en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, tienen que probar cómo se hace efectiva la limitación del contenido extranjero a nivel de cada empresa, al tiempo que se imponen a sí mismos criterios tan benévolos en materia de pruebas. En cualquier caso, la alegación de las CE no guarda relación con una "mercancía" hipotética y no especificada. Las CE no han aducido que la limitación del contenido extranjero requerirá el empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados con respecto a todos y cada uno de los productos que pudieran fabricar los beneficiarios del Programa de sustitución de las EVE. Sin embargo, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local con respecto a todos y cada uno de los productos que pueda producir un beneficiario de un programa de subvenciones. Por tanto, un Miembro de la OMC que adopte una medida de aplicación general no puede justificar la incompatibilidad con la OMC de esa medida por lo que respecta a algunos productos invocando la posible compatibilidad con la OMC de la misma medida por lo que respecta a otros.

¹⁰⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 198.

¹¹⁰ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 166, 83.

¹¹¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

158. Los Estados Unidos tratan además de enmascarar el verdadero alcance de la limitación del contenido extranjero sugiriendo que en cualquier caso sus normas de origen convierten insumos no estadounidenses en componentes de origen estadounidense, diluyendo así la repercusión real de la limitación del contenido extranjero.

159. Varios Miembros de la OMC tienen normas de origen que convierten los insumos extranjeros en productos nacionales cuando hay una cierta "transformación" o "elaboración", pero esto nunca ha afectado a la aplicación de las normas de la OMC, en especial las que prohíben los requisitos basados en el contenido local. Las normas de origen de los Estados Unidos pueden ofrecer a algunas empresas la posibilidad de organizar su negocio de modo que el requisito se cumpla, pero no por ello anulan lo anulan.

160. La Ley de sustitución del régimen de las EVE no hace ninguna distinción entre los componentes constituidos en su totalidad por insumos estadounidenses y los componentes constituidos por una mezcla de insumos estadounidenses y extranjeros. Más importante aún, esto es del todo irrelevante, y por buenas razones, por lo que respecta a las normas de la OMC aplicables. Si el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, al prohibir las subvenciones supeditadas al "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" hiciera una distinción entre componentes "puros" y componentes "mixtos", un Miembro de la OMC podría simplemente diluir la supeditación al contenido local en la medida necesaria, eludiendo así la prohibición del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.¹¹² En lugar de ello, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, e incluso una ligera preferencia por los productos nacionales. No hay en el *Acuerdo SMC* ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas.

161. Estas consideraciones se ven confirmadas por la práctica en el marco del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Si el origen de los insumos de los productos nacionales favorecidos por requisitos de "contenido local" fuera pertinente, lo probable es que no se hubiera podido entablar con éxito prácticamente ninguna acción en virtud de esa disposición. Cualquier país puede tener normas de origen que convierten insumos extranjeros en productos nacionales cuando tiene lugar una cierta "transformación" o "elaboración", pero la evaluación de los insumos subyacentes que componen un producto nacional no es un tipo de investigación requerido en virtud de las normas de la OMC objeto de la presente diferencia.

162. Además, si fuera cierto que la limitación del contenido extranjero tiene una repercusión tan limitada, los Estados Unidos no han explicado por qué han recurrido tan frecuentemente a ella en los últimos 15 años y por qué siguen haciéndolo, hasta el punto de reproducir exactamente con las mismas palabras el texto pertinente de la Ley relativa a las EVE en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.¹¹³

4.5.3 La prueba de la "supeditación" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3

163. Los Estados Unidos sostienen que las CE no han aportado prueba alguna que fundamente sus alegaciones relativas a la limitación del contenido extranjero.¹¹⁴

¹¹² Supóngase, por ejemplo, que, con objeto de satisfacer la limitación del contenido extranjero, se utiliza un producto nacional que a su vez está compuesto por insumos extranjeros en un 85 por ciento. Según las normas de origen del país, esos insumos extranjeros se transforman en un producto de origen nacional mediante la adición de un 10 por ciento de insumos nacionales y un 5 por ciento de valor añadido nacional. Si el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no abarcara ese nuevo producto, existiría una norma *de minimis* del 10 por ciento.

¹¹³ Véase la comparación que figura en la Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.5.

¹¹⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 207, 210, 216 y 217.

164. La respuesta de los Estados Unidos a las alegaciones de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 está relacionada principalmente con la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas, y es una adaptación de la respuesta dada en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Las mismas consideraciones expuestas por las CE sobre esas cuestiones en la sección 4.1 *supra* aportan la primera razón por la que los argumentos de los Estados Unidos no refutan la demostración de las CE.

165. La única forma de respaldar esa posición, como hacen los Estados Unidos en los párrafos 204 y 207 de su primera comunicación escrita, es proponer, para el presente asunto, un criterio en materia de pruebas que jamás se ha establecido ni aplicado a impugnaciones de medidas legislativas en sí mismas con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En lo fundamental, los Estados Unidos aducen que las CE tendrían que demostrar en qué forma la limitación del contenido extranjero tiene efectos prácticos al nivel de cada uno de los beneficiarios del Programa de sustitución de las EVE. Como se demostrará más abajo, esa posición se apoya en una exposición inexacta del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, y debe rechazarse.

4.5.3.1 El asunto *Canadá - Automóviles*

166. Los Estados Unidos tratan de apoyar su posición en la forma en que el Órgano de Apelación interpretó el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en el asunto *Canadá - Automóviles*.¹¹⁵

167. Las CE conocen esa interpretación, pero no creen que afecte a su posición, y señalan lo siguiente a la atención del Grupo Especial.

168. Las medidas sometidas a la consideración del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* eran, por su naturaleza y contenido, distintas de las impugnadas en el presente procedimiento. Las medidas objeto de aquel asunto eran diversas medidas específicas, cada una de ellas supeditada a una distinta prescripción en materia de contenido local, y cada una de ellas aplicable a un beneficiario en particular. Aunque durante cierto tiempo cualquier empresa tuvo la posibilidad de obtener las ventajas del régimen de franquicia (con sujeción al requisito de contenido local establecido para cada beneficiario), desde el 31 de julio de 1989 esa posibilidad desapareció, y la lista de beneficiarios se redujo a una pequeña categoría cerrada y se congeló.¹¹⁶

169. La alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* se refería a una "prescripción en materia de valor añadido" ("valor añadido en el Canadá" o "VAC") impuesta a los fabricantes de automóviles como condición para obtener una ventaja (en forma de derecho a importar automóviles en régimen de franquicia, lo que equivalía a la condonación de ingresos públicos por parte de las autoridades fiscales canadienses).¹¹⁷

170. La ventaja se concedía a las empresas incluidas en una lista cerrada de beneficiarios, sobre la base de distintas medidas específicas que establecían distintos niveles de VAC. Las medidas eran de dos tipos:

¹¹⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 204 y siguientes.

¹¹⁶ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("*Canadá - Automóviles*"), WT/DS139/R, WT/DS142/R, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 2.10.

¹¹⁷ *Ibid*, párrafo 10.202.

- i) el "*Pacto del Automóvil*" de 1965, posteriormente sustituido por la *Orden Arancelaria relativa a los vehículos de motor (MVTO)* de 1998

La MVTO era una medida administrativa (Decreto) centrada en una categoría cerrada de beneficiarios (determinadas empresas, en total cuatro, que en un "año de referencia" anterior, concretamente 1963-1964, fabricaban automóviles en el Canadá).¹¹⁸ En las "cartas de compromiso" presentadas por cada uno de los beneficiarios a las autoridades canadienses, así como en el Decreto, se fijó un VAC distinto.

- ii) *Las Órdenes Especiales de Remisión (SRO)*

Las SRO eran también medidas individuales de carácter administrativo (Decretos). En virtud de esas medidas se habían otorgado posteriormente las mismas ventajas a determinadas empresas fabricantes de automóviles que no reunían las condiciones establecidas en el Pacto del Automóvil de 1965 porque no fabricaban en el "año de referencia". Esos beneficiarios adicionales constituían también una categoría cerrada¹¹⁹ como consecuencia de la "congelación" de 1989. Por consiguiente, las SRO objeto de examen en el asunto *Canadá - Automóviles* eran medidas individuales, cada una de las cuales establecía su propia prescripción en materia de VAC.¹²⁰

171. Por tanto, las medidas que el Órgano de Apelación tuvo ante sí en el asunto *Canadá - Automóviles* eran medidas individuales, cada una de las cuales aplicaba una prescripción específica en materia de contenido local a empresas específicas. Fue en ese contexto en el que el Órgano de Apelación determinó la necesidad de aportar pruebas que demostraran en qué modo las distintas prescripciones específicas en materia de contenido local se hacían efectivas en la práctica.

172. Al requerir información al nivel de cada empresa, el Órgano de Apelación trataba de evaluar la aplicación práctica de cada una de las prescripciones VAC, y con ello la de cada una de las medidas específicas por empresa.

173. En contraste, la medida impugnada en la presente diferencia es una medida legislativa que se aplica a una serie indeterminada e ilimitada de casos y de beneficiarios y establece un solo requisito en materia de contenido local. No corresponde, por consiguiente, a la hipótesis examinada por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.

174. Además, las CE impugnan la compatibilidad con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 de la Ley de sustitución del régimen de las EVE *en sí misma*; no hacen alegación alguna por lo que respecta a su aplicación a un sector en particular o un producto en particular.

175. En consecuencia, las CE sólo tienen que demostrar, basándose en el texto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que esa Ley, *en abstracto*, o *en algunos casos*, dará lugar al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados.

176. Es posible que en algunos sectores la limitación del contenido extranjero no obligue a utilizar productos estadounidenses. Sin embargo, esa circunstancia no hace que la limitación del contenido extranjero sea compatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en todos los casos en que esa prescripción obliga a utilizar productos nacionales con preferencia a los importados con objeto de obtener las ventajas fiscales. Por consiguiente, los Estados Unidos no pueden mantener una medida horizontal de carácter general que imponga esa limitación del contenido extranjero. El apartado b) del

¹¹⁸ *Ibid*, párrafos 2.4, 2.21-22.

¹¹⁹ *Ibid*, párrafo 2.31.

¹²⁰ *Ibid*, párrafo 2.32.

párrafo 1 del artículo 3 debe respetarse en todos y cada uno de los casos, y el hecho de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE pueda no ser causa en todos los casos de la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados no compensa los casos en los que sí será causa de esa utilización.

177. De todas formas, las CE, en el anexo de su primera comunicación escrita, facilitaron información encaminada a *ilustrar* sus alegaciones jurídicas. Las CE observan que los Estados Unidos, aunque aducen que las CE deben facilitar información a nivel de empresa, ni siquiera han tratado de refutar la información relativa a determinados sectores presentada por las CE.

178. Por lo demás, las CE, aunque no se consideran obligadas a proporcionar información específica por empresas, por si el Grupo Especial estimara necesario que respondieran a las alegaciones de los Estados Unidos, han ampliado el anexo de su primera comunicación escrita facilitando explicaciones adicionales sobre las cifras que figuran en ese anexo. Esas explicaciones adicionales revisten la forma de ejemplos de empresas que operan en los sectores analizados en el anexo a las que la limitación del contenido extranjero obliga a utilizar productos estadounidenses con preferencia a los extranjeros. Para facilitar su comprensión, la información se añade al texto del anexo mismo, que se adjunta otra vez. Si el Grupo Especial deseara examinar esos datos, las CE se asegurarán de que los documentos confidenciales que establecen la exactitud de las cifras utilizadas en el anexo estén disponibles en la reunión con el Grupo Especial.

179. Por la razones arriba expuestas, los Estados Unidos no han refutado la alegación de las CE de que la limitación del contenido extranjero hace que el otorgamiento de la subvención de sustitución de las EVE esté supeditado al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Por consiguiente, las CE solicitan al Grupo Especial que confirme su alegación y constate que la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, y que los Estados Unidos no han retirado su subvención, contraviniendo así las recomendaciones y resoluciones del OSD.

4.6 La defensa basada en la doble imposición

4.6.1 Introducción - El alcance de la nota 59 de pie de página

180. Los Estados Unidos exponen con cierto detalle su opinión de que tanto la primera como la última frase de la nota 59 de pie de página hacen referencia a medidas que no son subvenciones a la exportación en el sentido de la nota 5 de pie de página del *Acuerdo SMC*. Las CE observan que los Estados Unidos invocan como defensa la última frase de la nota 59 de pie de página.

181. A juicio de las CE, no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Sin embargo, por las razones que se explicarán más abajo, el Programa de sustitución de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

182. Por otro lado, la primera frase de la nota 59 de pie de página es más bien un recordatorio de que sólo hay subvención si se condonan ingresos públicos que una declaración relativa a las subvenciones a la exportación, y en cualquier caso utiliza las palabras "no constituye necesariamente". Sin embargo, como la primera frase de la nota 59 de pie de página no parece pertinente por lo que respecta a las cuestiones sometidas a la consideración del Grupo Especial, las CE no harán más comentarios al respecto.

183. Las CE observan que las palabras "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" son expresiones especiales con un sentido específico. Estiman, por consiguiente, que un análisis del sentido especial que esas *expresiones* han adquirido en la esfera de la tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen.

184. Las CE procederán a responder a la defensa basada en la doble imposición de la siguiente manera:

- refiriéndose al sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición";
- explicando que los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero";
- explicando por qué motivos la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es necesaria para evitar la doble imposición y puede dar lugar a doble imposición o a una "compensación excesiva" de la doble imposición;
- aduciendo que la Ley de sustitución del régimen de las EVE, aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, no por ello dejaría de infringir el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, ya que ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes.

185. Por último, las CE se referirán a la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero.

4.6.2 *El sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición"*

186. Las medidas para evitar la doble imposición son una de las piedras angulares de la política fiscal internacional. Uno de los objetivos principales de las disposiciones fiscales internacionales es eliminar la carga que la duplicación no compensada de impuestos impone al comercio y las inversiones internacionales. En este contexto, las disciplinas fiscales internacionales se han establecido a diversos niveles, pero las normas internacionales para evitar la doble imposición más generalmente reconocidas son las que figuran en el Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE (en lo sucesivo denominado "el Convenio OCDE").¹²¹ Los Estados Unidos utilizan en su propia práctica convencional una variante del Convenio OCDE.¹²² En el Convenio OCDE se basa la inmensa mayoría de los tratados para evitar la doble imposición concluidos entre países que ejercen sus facultades tributarias, y los dos métodos básicos desarrollados en el Convenio para regular la cuestión de la doble imposición, el método de descuento y el método de exención, se utilizan también habitualmente como medios para evitar unilateralmente la doble imposición con arreglo a la legislación nacional de prácticamente todos los países industrializados.

187. Los Estados Unidos citan el Convenio OCDE como orientación sobre el sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición de los ingresos". Las CE destacarán en primer lugar un principio fundamental del que se hacen eco las disposiciones sobre doble imposición del Convenio OCDE.

188. Los primeros párrafos del artículo 23A y el artículo 23B del Convenio OCDE estipulan lo siguiente:

Artículo 23^a

MÉTODO DE LA EXONERACIÓN

1. Cuando un residente en un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio,

¹²¹ Los Estados Unidos presentan extractos del Convenio OCDE en su EE.UU. - Prueba documental 7. Las CE incluyen el texto completo en la CE - Prueba documental 12.

¹²² El Modelo de Convenio Fiscal de los Estados Unidos figura en la CE - Prueba documental 13.

puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primero de los Estados mencionados, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 2 y 3, eximirá de imposición esas rentas o elementos patrimoniales.

y

Artículo 23B

MÉTODO DEL CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente en un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primero de los Estados mencionados permitirá:

- a) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en ese otro Estado;
- b) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto sobre el patrimonio efectivamente pagado en ese otro Estado.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o el patrimonio que puedan someterse a imposición en ese otro Estado.

189. Un rasgo común de ambos párrafos es la presencia de las palabras:

que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante.

190. Las medidas para evitar la doble imposición guardan relación con ingresos que pueden gravarse legítimamente (de ahí la expresión "de conformidad con lo dispuesto en el presente Convenio") en otros Estados.¹²³ Si un país reduce la carga fiscal de ingresos que no pueden gravarse legítimamente en otro Estado, nos encontramos ante un caso de *compensación de una imposición única*, no de compensación de una doble imposición. Ninguna política basada en evitar la doble imposición requiere la aplicación de esas medidas, ya que, por definición, no existe doble imposición.

191. Esto pone de manifiesto una deficiencia fundamental en la defensa de los Estados Unidos, concretamente el hecho de que el Programa de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos determinados ingresos que *no* pueden gravarse en ningún otro país. En efecto, un principio reconocido internacionalmente es que ningún país puede gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país a no ser que esa empresa desarrolle actividades comerciales en el primer país citado mediante un establecimiento permanente ubicado en él.

¹²³ Las CE observan que en el párrafo 182 de su Primera comunicación escrita, los Estados Unidos olvidan referirse al principio crucial cuando citan selectivamente el Convenio OCDE indicando que:

... el comentario señala que "con arreglo al principio de exención, el estado de residencia R no grava los ingresos que ... puedan ser gravados en [otro país]".

192. De hecho, el artículo 7 del Convenio OCDE¹²⁴ refleja este principio cuando estipula lo siguiente:

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

193. El derecho a gravar los beneficios de las actividades comerciales de una empresa residente en otro país se hace depender, por consiguiente, de la existencia de un establecimiento permanente¹²⁵, noción que se define en el artículo 5 del Convenio OCDE¹²⁶;

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

¹²⁴ El texto completo figura en la CE - Prueba documental 12.

¹²⁵ En el comentario del artículo 7 del Convenio OCDE se explica además que "este artículo es en muchos sentidos continuación y corolario del artículo 5, donde se define la noción de establecimiento permanente. El criterio del establecimiento permanente se utiliza habitualmente en los convenios internacionales para evitar la doble imposición con objeto de determinar si un tipo particular de ingresos debe o no debe gravarse en el país de donde procede, pero este criterio no ofrece por sí mismo una solución completa del problema de la doble imposición de los beneficios empresariales; a fin de evitar esa doble imposición es preciso complementar la definición del establecimiento permanente añadiéndole una serie acordada de normas de referencia con respecto a las cuales han de calcularse los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente o por una empresa que comercia con un miembro extranjero del mismo grupo de empresas. Para exponerlo en forma ligeramente distinta, cuando una empresa de un Estado contratante desarrolla actividades comerciales en el otro Estado contratante, las autoridades de ese segundo Estado tienen que preguntarse dos cosas antes de gravar los beneficios de la empresa: la primera es si la empresa tiene un establecimiento permanente en su país; si la respuesta es afirmativa, la segunda pregunta es cuáles son, si los hubiera, los beneficios sobre los que ese establecimiento permanente debe pagar impuestos. El artículo 7 se centra en las disposiciones que han de aplicarse para determinar la respuesta a esta segunda pregunta. Las disposiciones para determinar los beneficios de una empresa de un Estado contratante que comercia con una empresa del otro Estado contratante cuando ambas empresas son miembros del mismo grupo de empresas o están sujetas al mismo control efectivo se abordan en el artículo 9." (Párrafo 1.)

¹²⁶ En el comentario del artículo 5 del Convenio OCDE se explica además que "la finalidad principal de la noción de establecimiento permanente es determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. Con arreglo al artículo 7, un Estado contratante sólo puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante si ésta realiza sus actividades comerciales por intermedio de un establecimiento permanente situado en el primero de esos Estados." (Párrafo 1.)

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres, y

las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

194. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, los ingresos excluidos derivan de¹²⁷:

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

195. Todas esas transacciones pueden realizarse físicamente desde dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos, y en la medida en que no se realicen por intermedio de un establecimiento permanente situado en otro país, ese otro país no estará legítimamente facultado para gravar los ingresos que están excluidos en virtud de las disposiciones del Programa de sustitución de las EVE. Por consiguiente, el Programa de sustitución de las EVE no evita una doble imposición, sino una imposición única.

196. En principio es posible, con sujeción a varias condiciones previas, que una empresa de los Estados Unidos se beneficie de la exclusión prevista en el Programa de sustitución de las EVE fabricando productos fuera de los Estados Unidos por intermedio de una sucursal situada en un país extranjero, pero, como se indica más arriba, en la práctica esas situaciones son raras.¹²⁸

197. De manera análoga, en principio es posible que las actividades arriba enumeradas se realicen por medio de un establecimiento permanente situado en un país distinto de los Estados Unidos, pero

¹²⁷ Como se indica en el párrafo 118 de la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos.

¹²⁸ Véase la sección 4.3.3.2 *supra*.

también este caso debe recordarse que el hacerlo sólo entrañaría una carga administrativa adicional y de hecho podría tener repercusiones fiscales adversas para el contribuyente estadounidense en cuestión, por lo que es mucho más probable que esas operaciones se realicen dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos.

198. Además, es importante señalar que el Programa de sustitución de las EVE en ningún caso requiere como condición previa de la exclusión los procesos económicos en el extranjero que con arreglo a los criterios internacionalmente aceptados constituirían un establecimiento permanente para una empresa estadounidense que deseara obtener esos ingresos excluidos.

4.6.3 *Los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero"*

199. La última frase de la nota 59 de pie de página se limita expresamente a la evitación de la doble imposición de *los impuestos procedentes del extranjero*.

200. Las CE sostienen que el sentido que debe darse a la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en tanto que término fiscal es la que tiene en la esfera tributaria.

201. Normalmente, en los tratados fiscales se hace referencia de manera indirecta al origen de los ingresos. Esos términos no se definen expresamente en el Convenio OCDE, pero su sentido puede deducirse de las disposiciones de ese Convenio.

202. Por ejemplo, el artículo 10 (Dividendos) del Convenio OCDE se aplica a los "dividendos pagados por una sociedad que sea residente en un Estado contratante". De ello se deduce que el lugar de residencia de la empresa determina el origen del dividendo. El párrafo 5 del mismo artículo del Convenio OCDE prohíbe gravar los dividendos en un Estado contratante únicamente sobre la base de que los beneficios de la empresa proceden de ese Estado.

203. En lo tocante a los beneficios empresariales, normalmente se entiende que el origen de los ingresos es el lugar donde se han desarrollado las actividades de las que esos ingresos derivan. El artículo 7 (Beneficios empresariales) arriba citado así lo aclara cuando se lee en conjunción con el artículo 5, también citado más arriba.

204. Por tanto, y como se ha explicado antes con mayor detalle, la facultad de gravar los beneficios empresariales depende de que las actividades se hayan realizado, y de la medida en que se hayan realizado, dentro de los límites geográficos de un determinado Estado contratante (y de que los beneficios sean imputables a esas actividades).

205. Los Estados Unidos tratan de establecer en la forma siguiente una definición de los ingresos procedentes del extranjero basada en su interpretación del diccionario:

los ingresos procedentes del extranjero incluirían el dinero (u otros activos) que tengan su origen fuera de las fronteras o del territorio del Miembro de la OMC que aplica una medida para evitar la doble imposición.¹²⁹

206. Sustituyendo la palabra "ingresos" por las palabras "dinero" y "activos", los Estados Unidos introducen un elemento de confusión que, al ponerse de manifiesto, ilustra claramente la falta de fundamento de su defensa. Los impuestos a los que afecta la Ley de sustitución del régimen de las EVE son impuestos sobre la renta en el sentido de beneficio. Aunque es cierto que el *dinero* con el que se pagan las exportaciones proviene (procede) de fuera de los Estados Unidos, no puede decirse

¹²⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 167.

lo mismo de los *beneficios*. Los beneficios de las exportaciones derivan de la *actividad económica*, que tiene lugar en el país exportador. Por tanto, cuando se entiende, como debe entenderse, que la palabra "ingresos" en la expresión "ingresos procedentes del extranjero" se refiere a los *beneficios* y no al *precio*, es evidente que aunque sea indudable que la Ley de sustitución del régimen de las EVE se aplica únicamente a las ventas en el extranjero, los ingresos que excluye de tributación no son ingresos procedentes del extranjero.

207. En la primera comunicación escrita de los Estados Unidos hay muchos otros ejemplos de confusión entre beneficios y precio que en definitiva desembocan en la declaración, manifiestamente errónea, en el párrafo 192, de que:

los "ingresos extraterritoriales" son ingresos derivados de fuentes no nacionales. Como tales, están englobados en el sentido corriente de la expresión "procedentes del extranjero".

208. Las CE destacan asimismo que los "ingresos extraterritoriales" y los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" tampoco son ingresos procedentes del extranjero tal como esa expresión se utiliza en la legislación de los Estados Unidos. Así lo evidencia claramente el artículo 943(c) del IRC, relativo a las normas para determinar la procedencia. Esa disposición establece un límite por lo que respecta a la cuantía de los ingresos derivados de las ventas de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas que pueden considerarse "procedentes de fuentes exteriores a los Estados Unidos", es decir, procedentes del extranjero.

4.6.4 *El Programa de sustitución de las EVE no tenía por objeto evitar la doble imposición en los Estados Unidos ni es necesario a esos efectos, y puede dar lugar a doble imposición y en algunos casos a compensaciones excesivas de la "doble imposición"*

209. Las CE han observado más arriba¹³⁰, en sus comentarios sobre los elementos de hecho, que el Congreso de los Estados Unidos no consideró entendió que la Ley de sustitución del régimen de las EVE fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y sólo se refirió a esa noción en relación con la exclusión de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero.

210. En esta sección, las CE se limitarán a referirse a una serie de razones más objetivas que contribuyen a confirmar que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

211. En primer lugar, los Estados Unidos no necesitan la Ley para evitar la doble imposición. Su sistema de bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero es un método de carácter global para evitar la doble imposición. De hecho, la Ley de sustitución del régimen de las EVE, al prever una exención tributaria parcial para los "ingresos extraterritoriales", y ello únicamente con arreglo a determinadas condiciones, no puede resolver problemas de doble imposición. Como la cuantía de los "ingresos excluidos" en virtud del Programa de sustitución de las EVE es limitada, en algunos casos las empresas seguirán estando obligadas a solicitar bonificaciones fiscales por impuestos pagados en el extranjero para compensar la doble imposición.

212. Las disposiciones sobre bonificaciones fiscales extranjeras del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos no han sido derogadas por la Ley de sustitución del régimen de las EVE, y siguen siendo el principal criterio utilizado por los Estados Unidos para mitigar la doble imposición por lo que respecta a los ingresos sujetos a imposición en otros países. Si, como alegan los Estados Unidos, la exclusión de los ingresos "extraterritoriales" es una medida para evitar la doble imposición, no

¹³⁰ Sección 3.6 *supra*.

podrá aducirse al mismo tiempo que la exclusión constituye "un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos de transacciones en el extranjero", ya que no puede haber dos puntos de referencia. El Canadá sostiene que la tributación en los Estados Unidos de los ingresos extranjeros objeto de bonificaciones fiscales en el extranjero sigue siendo el verdadero punto de referencia, a pesar de la promulgación de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, y que esta última no puede considerarse como un "nuevo" punto de referencia para la imposición de los ingresos extranjeros en los Estados Unidos.

213. De hecho, la Ley de sustitución del régimen de las EVE no es del todo compatible con las disposiciones de los Estados Unidos para evitar la doble imposición. Aparte de que en determinadas circunstancias no logra evitar totalmente la doble imposición, en otras puede dar lugar a una compensación excesiva de la "doble imposición". Esto se produce en la forma siguiente:

214. La disposición de la Ley de sustitución del régimen de las EVE que se invoca como disposición para evitar la acumulación de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero y los ingresos excluidos con arreglo a la Ley de sustitución del régimen de las EVE es el nuevo artículo 114(d) del IRC, que en términos generales descarta las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos de los ingresos brutos. Sin embargo, el nuevo artículo 943(d) del IRC estipula que, a efectos del artículo 114(d), ningún "impuesto retenido en la fuente" será tratado como impuesto pagado o adeudado sobre los ingresos excluidos.

215. Como consecuencia de ello, los contribuyentes de los Estados Unidos podrán pedir deducciones de sus impuestos en los Estados Unidos por los impuestos aplicados en el extranjero a sus ingresos excluidos, siempre que sean "impuestos retenidos en la fuente".

216. Con arreglo al nuevo artículo 943(d) del IRC, por "impuestos retenidos en la fuente" se entiende "cualquier impuesto que se aplique sobre una base distinta de la residencia y por el que puedan concederse bonificaciones en virtud de los artículos 901 ó 903".

217. Si una empresa estadounidense vende mercancías en otro país, generalmente cabría esperar que ese país sometiera esas ventas a los impuestos aplicables a los ingresos netos, no a un impuesto retenido en la fuente sobre los ingresos brutos, y que sólo lo hiciera si la empresa estadounidense realizaba sus transacciones comerciales por intermedio de un establecimiento permanente situado en ese país. Al mismo tiempo, la empresa estadounidense, aunque realice transacciones comerciales en ese país, normalmente no será considerada "residente" en él, y de hecho, a los efectos de los tratados de doble imposición, no se le reconocería esa condición de residente. En tales casos, el impuesto en el extranjero quedaría aparentemente englobado en la definición de "impuestos retenidos en la fuente" del nuevo artículo 943(d). Por consiguiente, la empresa estadounidense tendría derecho a pedir una bonificación por el pago de ese impuesto retenido en la fuente aunque una parte de los ingresos derivados de sus ventas esté excluida de los ingresos brutos en virtud nuevo artículo 114(a).

218. En ningún caso puede considerarse que la "doble" mitigación de la "doble imposición" constituye un medio de evitar la doble imposición, lo que demuestra una vez más que la finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es conceder ventajas fiscales a los exportadores estadounidenses.

219. En segundo lugar, la Ley de sustitución del régimen de las EVE, en lugar de evitar la doble imposición, en la práctica la crea, ya que obliga a las empresas extranjeras que están sujetas a la jurisdicción fiscal de otros países pero desean beneficiarse de la Ley a hacer una "opción de asimilación" para someterse a la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos como si fueran empresas estadounidenses y a renunciar a todos los derechos conferidos por los tratados, y en particular por los tratados fiscales bilaterales.

220. Otra indicación de que el "evitar la doble imposición" de los ingresos procedentes del extranjero no puede ser el verdadero objetivo de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es que ésta aplica métodos basados en fórmulas para calcular la parte excluida de los ingresos. Al hacerlo, las cantidades excluidas no corresponden al prorrateo, en condiciones de libre competencia, de los beneficios que se considerarían relacionados con la parte de los beneficios que otros países tratarían de gravar si tuvieran la posibilidad de hacerlo. Las condiciones previas de los procesos económicos en el extranjero para que la exclusión sea aplicable son variables y requieren que se hagan distintos niveles de aportaciones fuera de los Estados Unidos, pero las normas para calcular la cuantía de los ingresos excluidos siguen siendo las mismas con independencia de la naturaleza de los procesos económicos en el extranjero. En cualquier caso, ninguno de los procesos económicos en el extranjero requeridos implicaría que el país de destino de las mercancías exportadas tendría derecho a gravar los ingresos derivados de las transacciones de exportación. No determinarían la existencia de una conexión efectiva con el comercio y las transacciones mercantiles, y con ello la existencia de un establecimiento permanente en ese país.

4.6.5 Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes

221. Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. Cuando se permite a las empresas exportadoras optar entre dos métodos distintos para evitar la doble imposición, se está dando a esas empresas una ventaja, supeditada a la exportación, que no se ofrece a otras empresas. Esa ventaja adicional sería también una subvención, pero no sería una "exención, remisión o aplazamiento" de los impuestos, único tipo de medidas reguladas por el párrafo e).¹³¹

222. Otra queja que puede formularse contra la Ley de sustitución del régimen de las EVE es que puede dar lugar a una "doble" mitigación de la doble imposición, como se explica en la sección anterior. Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones.

4.6.6 Observaciones sobre la opinión del Canadá de que los ingresos exentos en virtud de la subvención ampliada de sustitución de las EVE pueden ser ingresos procedentes del extranjero

223. Como se indica más arriba, las CE se permiten hacer un comentario final sobre la defensa basada en la doble imposición. En su comunicación en calidad de tercero, el Canadá opinó que:

el componente de "ingresos extranjeros" de los "ingresos extraterritoriales" es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición.¹³²

224. Seguidamente, el Canadá añadió que:

¹³¹ Como acertadamente observan los Estados Unidos, la nota 59 de pie de página está vinculada al párrafo e), y a ninguna otra disposición del *Acuerdo SMC*, por lo que no podría servir como excusa para las subvenciones EVE. Véanse, por ejemplo, los párrafos 103 y 110 de la comunicación del apelante presentada por los Estados Unidos.

¹³² Comunicación en calidad de tercero del Canadá, párrafo 33.

Sin embargo, a juicio del Canadá, los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de "ingresos de exportación nacionales" de los "ingresos extraterritoriales.

225. Evidentemente, el Canadá opina que los ingresos regulados por la ampliación del Programa a las ventas en el extranjero de mercancías extranjeras son de distinta naturaleza que los obtenidos por la venta de mercancías estadounidenses. Las CE están de acuerdo, y precisamente por ello consideran que la Ley de sustitución del régimen de las EVE ofrece dos subvenciones.

226. Sin embargo, las CE no están de acuerdo con la opinión del Canadá de que los ingresos regulados por la subvención ampliada de sustitución de las EVE procederán del extranjero y podrían beneficiarse de lo dispuesto en la última frase de la nota 59 de pie de página.

227. Esto se debe a que, como indican los Estados Unidos en un contexto distinto, las empresas estadounidenses pueden obtener "ingresos extraterritoriales" vendiendo mercancías fabricadas en el extranjero por un productor extranjero (siempre que satisfagan las condiciones establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, especialmente la de optar por la asimilación y la de respetar la limitación del contenido extranjero). Los ingresos obtenidos por una empresa estadounidense que distribuye mercancías extranjeras pueden en buena medida obtenerse dentro de los Estados Unidos. De hecho, como se indica más arriba¹³³, el artículo 943(e)(4)(C) del IRC *limita* la medida en que esos ingresos pueden ser ingresos procedentes del extranjero a efectos fiscales en los Estados Unidos.

228. Por tanto, ni siquiera la subvención ampliada de sustitución de las EVE puede en ningún caso considerarse englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página del *Acuerdo SMC*.

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

229. La respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se limita a dos puntos. El primero es una vez más el argumento de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no obliga positivamente a utilizar productos estadounidenses. El segundo guarda relación con la carga de la prueba y los criterios en materia de pruebas.

4.7.1 El argumento basado en la "obligación positiva"

230. Como habrá observado el Grupo Especial, los Estados Unidos insisten a lo largo de su comunicación que la Ley de sustitución del régimen de las EVE no obliga a utilizar productos de origen estadounidense, ya que se limita a disponer que no más del 50 por ciento del valor de los productos puede ser imputable al contenido extranjero (artículos y mano de obra directa).

231. Como explicaron en su primera comunicación escrita¹³⁴, las CE sostienen que en todos los casos esa exigencia obrará como incentivo para buscar los insumos en el país, porque ello dará a los productores estadounidenses que tengan intención de exportar sus productos más posibilidades de acceder a las ventajas fiscales. Esto es suficiente para infringir el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, que garantiza la igualdad de oportunidades competitivas y la existencia de mercados extranjeros no distorsionados por reglamentos internos discriminatorios. Además, en algunos casos

¹³³ Al final de la sección 4.6.3.

¹³⁴ Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.7.

(como los expuestos en el anexo de la primera comunicación escrita de las CE), y en función de la estructura de los costos de un tipo de productos dado, la limitación del contenido extranjero *obligará* a utilizar productos nacionales.¹³⁵ Por consiguiente, constituirá incluso más que un *incentivo* para la utilización de productos estadounidenses, que es el criterio establecido por el párrafo 4 del artículo III.

232. En el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial analizó un argumento análogo. El Canadá adujo que las prescripciones en materia de valor añadido en el Canadá ("VAC") no otorgaban un trato menos favorable en el sentido del párrafo 4 del artículo III, ya que "esas prescripciones no afectan a 'la venta, ... o uso en el mercado interior' de los productos importados, porque no requieren de hecho ni jurídicamente la utilización de productos nacionales y por consiguiente no desempeñan ningún papel en las decisiones sobre el origen de las piezas adoptadas por los fabricantes".¹³⁶ Sin embargo, el Grupo Especial, apoyándose en la amplitud de la interpretación dada por el Órgano de Apelación a la palabra "afectar"¹³⁷, concluyó que:

una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de los productos importados, *incluso si la medida permite que se utilicen otros medios para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales*. Por consiguiente, las prescripciones en materia de VAC, que confieren una ventaja por la utilización de productos nacionales y no la ofrecen en caso de utilización de productos importados, deben considerarse como medidas que "afectan" a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de productos importados *a pesar de que las prescripciones en materia de VAC no requieren jurídicamente la utilización de productos nacionales*.¹³⁸

Esa parte del informe del Grupo Especial no fue objeto de apelación.

4.7.2 *Las CE han acreditado una presunción que no se ha impugnado*

233. Más importante aún, la respuesta de los Estados Unidos en nada menoscaba la posición de las CE, porque se basa en una interpretación errónea de los criterios en materia de pruebas aplicables a las acciones entabladas en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

234. Aparentemente, los Estados Unidos presuponen¹³⁹ que para fundamentar su posición las CE deben presentar pruebas de que se otorgará a una categoría específica de productos importados un trato menos favorable que a una categoría de "productos similares" nacionales.

235. Por lo demás, todo lo que parecen hacer los Estados Unidos es invocar un "criterio más estricto" que a su entender rige en los casos en que se impugna una medida de aplicación general.¹⁴⁰

¹³⁵ Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.5; comunicación refutatoria de las CE, *supra*, sección 4.6.

¹³⁶ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.79.

¹³⁷ *Ibid*, párrafo 10.80.

¹³⁸ *Ibid*, párrafo 10.82 (cursiva añadida).

¹³⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 216.

¹⁴⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 218.

236. Esto no encuentra fundamento en las normas de la OMC, así como tampoco en las resoluciones de los grupos especiales o el Órgano de Apelación sobre asuntos relacionados con alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III, inclusive contra disposiciones *en sí mismas*, como ocurre en el presente procedimiento.

237. Lo único que las CE tienen que demostrar es que, con arreglo a sus propios términos, la Ley de sustitución del régimen de las EVE dispone que puede obtenerse una ventaja utilizando productos nacionales y no utilizando productos importados, aunque la medida permita recurrir a otros métodos para obtener la ventaja.¹⁴¹

238. Por lo demás, las CE no tienen que demostrar los "efectos" de la Ley EVE. El mero hecho de que sea más fácil satisfacer la limitación del contenido extranjero y con ello obtener las ventajas si se utilizan productos nacionales en lugar de productos importados es suficiente para constatar que esa prescripción afecta a la venta en el mercado interior.¹⁴²

239. El que la mayor parte de las acciones planteadas en virtud del párrafo 4 del artículo III se haya centrado en medidas horizontales o en medidas específicas por productos carece de importancia. Lo que importa es que cuando se ha impugnado una medida horizontal los criterios aplicados no han sido distintos de los aplicados a las medidas específicas por productos.

240. A estos efectos cabe referirse al asunto *CE - Piezas y componentes*, ya citado por las CE.¹⁴³ La diferencia se centraba en una medida horizontal de aplicación general, el párrafo 10 del artículo 13 del reglamento básico antidumping de las CE a la sazón en vigor.

241. El Grupo Especial examinó el texto de esa disposición en sí mismo.¹⁴⁴ Observó que supeditaba el otorgamiento de una ventaja (la suspensión de determinados procedimientos antidumping contra productos acabados) a la limitación del uso de componentes extranjeros (japoneses), sin imponer limitaciones análogas al uso de productos similares de las CEE, por lo que otorgaba "a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a productos similares originarios [de las CEE]". Tras analizar el texto mismo de la ley, concluyó también que las medidas específicas adoptadas en aplicación del párrafo 10 del artículo 13 del reglamento antidumping básico infringían el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El Grupo Especial desarrolló todo su análisis sin necesidad de comparar una clase determinada de productos nacionales con la misma clase de productos importados.¹⁴⁵

¹⁴¹ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.82.

¹⁴² *Ibid*, párrafo 10.83. En cualquier caso, el Grupo Especial ya dispone de pruebas, porque éstas figuran en el anexo de la Primera comunicación escrita de las CE. Las CE observan que los Estados Unidos en ningún momento han tratado de refutar esas pruebas, ni han aportado pruebas en contrario.

¹⁴³ Informe del Grupo Especial, *CE - Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes*, IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990 ("*CE - Piezas y componentes*").

¹⁴⁴ *Ibid*, párrafos 5.20 y 5.21.

¹⁴⁵ En este sentido, las CE desean referirse también a la frase extraída de su Primera comunicación escrita que los Estados Unidos citan completamente fuera de contexto (Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 217). Como es natural, esa frase tiene que leerse en su contexto. Las CE aducían que la inexistencia de una infracción con respecto a determinados productos no podía "compensar" o excusar casos en los que pueden preferirse o se preferirán los productos nacionales. El párrafo 4 del artículo III no protege únicamente la competencia efectiva, sino las posibilidades de competencia. Sin embargo, esto nada tiene que ver con lo que las CE han de probar, ya que, como se demuestra en el texto, no hay obligación alguna de mostrar los efectos de una medida impugnada en virtud del párrafo 4 del artículo III.

242. Por las razones arriba expuestas, los Estados Unidos no han conseguido refutar la alegación de las CE de que como consecuencia de la limitación del contenido extranjero se otorga a las piezas y materiales importados un trato menos favorable que a los productos nacionales por lo que respecta a su utilización en el mercado interior para la producción de mercancías, en contravención del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Por consiguiente, las CE solicitan al Grupo Especial que acepte su alegación y constate que la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringe el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

4.8 Las disposiciones transitorias de la Ley de sustitución del régimen de las EVE permiten a las empresas seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, después del 30 de septiembre de 2000

243. En su primera comunicación escrita, las CE explicaron que la Ley de sustitución del régimen de las EVE permite a los exportadores estadounidenses seguir beneficiándose del Programa EVE, incompatible con la OMC, hasta el 31 de diciembre de 2001 por intermedio de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 y, en determinadas circunstancias, por un *plazo indefinido*, con lo que perpetúa las infracciones que se constataron derivaban del Programa EVE más allá del período establecido en el informe del Grupo Especial y confirmado por el Órgano de Apelación.¹⁴⁶

244. Los Estados Unidos no niegan esos hechos básicos, pero tratan de aducir que su incumplimiento de las obligaciones establecidas por el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y el artículo 21 del *ESD* es "razonable" debido a una serie de razones, a las que las CE se referirán seguidamente.

245. La primera de esas razones es la necesidad de "mitigar la carga administrativa y la repercusión en las operaciones comerciales de los contribuyentes que pudieran resultar de la derogación de las disposiciones relativas a las EVE", con arreglo a la práctica habitual en los Estados Unidos.¹⁴⁷

246. Las CE no discrepan de los argumentos de política general en favor de las disposiciones transitorias, pero precisamente por esa razón en el procedimiento original aceptaron, y suponen que el Grupo Especial aceptó, conceder a los Estados Unidos un plazo relativamente largo para derogar el Programa EVE. Ese *fue* el período transitorio. El Grupo Especial especificó que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".¹⁴⁸

247. Los Estados Unidos tuvieron por primera vez noticia de las constataciones del Grupo Especial el 23 de julio de 1999 (en el informe provisional del Grupo Especial), y el resto del mundo las conoció el 8 de octubre de 1999 (al publicarse el informe definitivo del Grupo Especial). El informe del Grupo Especial no fue adoptado hasta el 20 de marzo de 2000 debido a la apelación, pero la fecha a partir de la cual (a más tardar) el Grupo Especial especificó que debían retirarse las subvenciones relativas a las EVE, es decir, el 1º de octubre, no fue objeto de apelación. El Grupo Especial recordará que esa fecha se escogió porque se adujo que sería demasiado perturbador modificar disposiciones fiscales en mitad de un ejercicio fiscal.

¹⁴⁶ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 234 a 241.

¹⁴⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 224 a 227.

¹⁴⁸ Informe del Grupo Especial, párrafo 8.8.

248. El plazo habitualmente concedido para eliminar una subvención a la exportación prohibida es sólo de 90 días.¹⁴⁹ Los Estados Unidos dispusieron de más del doble de tiempo tras la adopción del informe del Grupo Especial por el OSD, y de ocho meses más para prepararse desde la fecha del informe provisional del Grupo Especial.

249. En consecuencia, la fecha límite del 1º de octubre de 2000 tenía en cuenta la necesidad de establecer un período transitorio, y los Estados Unidos no se opusieron a la duración de ese período. Por lo demás, aunque los Estados Unidos hubieran formulado más explícitamente en el procedimiento original los argumentos que ahora esgrimen sobre la necesidad de evitar la perturbación de las "operaciones comerciales", un período más largo no habría estado justificado.

250. En primer lugar, es bien sabido que las disposiciones fiscales se revisan por lo menos una vez al año, y las empresas saben perfectamente que no pueden dar por supuesto que disfrutarán indefinidamente de ventajas fiscales. Por consiguiente, organizan sus asuntos de una manera que reduzca al mínimo las perturbaciones que los cambios puedan originar. En el presente caso tuvieron un ejercicio fiscal prácticamente entero para adaptarse.

251. En segundo lugar, tanto el Órgano de Apelación como diversos grupos especiales han rechazado la perturbación de los contratos privados como justificación para no aplicar las normas de la OMC. En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al asunto *Brasil - Aeronaves*, el Órgano de Apelación rechazó un argumento en el sentido de que las obligaciones contractuales privadas podían afectar a la cuestión del cumplimiento de la obligación de retirar una subvención a la exportación prohibida.¹⁵⁰ En el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al asunto *Australia - Cuero para automóviles*, el Grupo Especial resolvió, en términos más generales, que:

Cabe imaginar muchas situaciones, y no sólo en la esfera de las subvenciones, en las que las medidas tomadas por un Miembro para dar cumplimiento a una resolución del OSD pueden llevar a alguna interferencia con derechos privados y hacer que se formulen reclamaciones jurídicas en el plano nacional. Esta posibilidad no limita, a nuestro juicio, nuestra interpretación del texto del Acuerdo SMC.¹⁵¹

252. Por último, y a este respecto, las CE se permiten destacar que los Estados Unidos son perfectamente capaces de adoptar disposiciones fiscales que afectan a derechos privados. Como posteriormente afirman los propios Estados Unidos¹⁵², la Ley de sustitución del régimen de las EVE se adoptó el 15 de noviembre de 2000 e impidió, con carácter retroactivo al 1º de octubre de 2000, la creación de nuevas EVE. No hubo alaridos de protesta, porque los contribuyentes sabían que era probable que las disposiciones cambiaran y tomaron sus precauciones.

253. La segunda razón aducida por los Estados Unidos en virtud de la cual el Grupo Especial debía excusar el que no hubieran retirado las subvenciones EVE a partir del 1º de octubre de 2000 es que

¹⁴⁹ Informe del Grupo Especial, *Australia - Cuero para automóviles*, WT/DS126/R, adoptado el 16 de junio de 1999, párrafo 10.7; informe del Grupo Especial, *Canadá - Aeronaves*, WT/DS70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 10.4; informe del Grupo Especial, *Brasil - Aeronaves*, WT/DS46/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 8.5.

¹⁵⁰ Informe del Órgano de Apelación en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Brasil - Aeronaves*, WT/DS46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 46.

¹⁵¹ Informe del Grupo Especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Cuero para automóviles*, WT/DS126/RW, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 6.23.

¹⁵² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 231.

según ellos las normas de la OMC deben "interpretarse con flexibilidad".¹⁵³ Los Estados Unidos citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas* como fundamento de su posición. Naturalmente, lo que están pidiendo no es que las normas se "interpreten con flexibilidad", sino que *se apliquen con lenidad*. En aquel caso, el Órgano de Apelación estaba examinando nociones flexibles como "producto similar" y "producto directamente competidor o sustituible", que evidentemente se pueden interpretar con flexibilidad. Sin embargo, en el presente caso las normas son perfectamente claras.

254. Los últimos argumentos que los Estados Unidos esgrimen es que las CE tardaron mucho tiempo en impugnar el Programa EVE, y que el año 2000 era un año de elección presidencial.¹⁵⁴ La primera alegación ya se hizo ante el Grupo Especial, y el Grupo Especial ya conoce su propia respuesta y la de las CE. Lo segundo es cierto, pero también era bien sabido cuando tuvo lugar el procedimiento original. Aun suponiendo que las elecciones puedan ser pertinentes, las CE opinan que el hecho de que el presidente saliente no se presentara a la reelección habría hecho más fácil, y no más difícil, pasar por alto los intereses comerciales adquiridos y cumplir las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.

255. Por consiguiente, las CE mantienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones pertinentes del OSD.

4.9 Los Estados Unidos no cumplieron las resoluciones y recomendaciones del OSD a más tardar el 1º de noviembre de 2000

256. La respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE de que incumplieron las recomendaciones y resoluciones del OSD en los plazos fijados por éste, por lo que también han incumplido lo dispuesto en el artículo 21 del *ESD*, se basa en un error fundamental. En el párrafo 231 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos alegan que:

El OSD recomendó a los Estados Unidos que retiraran las subvenciones EVE a partir del 1º de octubre de 2000, fecha que el OSD prorrogó después al 1º de noviembre de 2000.

257. La primera parte de la frase citada es correcta, porque el OSD adoptó la resolución del Grupo Especial de que las subvenciones EVE se retiraran a más tardar a partir del 1º de octubre de 2000. La segunda parte de la frase no es correcta. Con arreglo al párrafo 4 del artículo 16 y el párrafo 14 del artículo 17 del *ESD*, así como al párrafo 9 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el OSD sólo está facultado para adoptar o no adoptar (es decir, rechazar) los informes de los grupos especiales y el Órgano de Apelación. No puede modificarlos.

258. Lo que hizo el OSD el 12 de octubre de 2000 fue modificar el plazo para aplicar las medidas que tenían que adoptarse, *no* la fecha desde la cual debían hacerse efectivas, que se especificaba en el informe del Grupo Especial.

259. Por consiguiente, la derogación retroactiva del Programa EVE a partir del 1º de octubre de 2000 (si realmente hubiera derogado el Programa EVE, retirado las subvenciones EVE y no introducido medidas incompatibles con los acuerdos abarcados) estaría en conformidad con la resolución del Grupo Especial contenida en el párrafo 8.8 de su Informe, pero no con la prescripción

¹⁵³ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 227.

¹⁵⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 228 y 229.

del artículo 21 del *ESD* de hacerlo dentro de un plazo prudencial, que el OSD había especificado finalizaría el 1º de noviembre de 2000.¹⁵⁵

260. Los Estados Unidos aducen también que:

Normalmente los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que dejan de existir o de tener vigencia antes de la fecha de establecimiento del mandato del grupo especial.¹⁵⁶

261. Las CE se limitarán a destacar que no solicitan al Grupo Especial que examine una medida que ya no está en vigor. Lo que piden es que se constate que *no* se actuó dentro de determinados plazos. Una constatación sobre esta cuestión es necesaria para asegurarse de que en el futuro todos los plazos de la OMC no se prorroguen *de facto* por el tiempo necesario para establecer un grupo especial y determinar su mandato.

5. Conclusión

262. Por las razones arriba expuestas, las CE reiteran las conclusiones que figuran en su primera comunicación escrita.

¹⁵⁵ En el párrafo 10 de su Comunicación en calidad de tercero, Australia afirma que las CE aceptaron la prórroga hasta el 1º de noviembre de 2000. Esto es inexacto. Las CE simplemente apoyaron el consenso alcanzado en el OSD para conceder la prórroga.

¹⁵⁶ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 232 y 233.

ANEXO

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

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

los bienes -

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

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

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

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

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

Para algunos productos (chapa de acero pesada, flejes de acero inoxidable, hojas de aluminio para uso doméstico y escamas de polietileno para botellas) se dan cifras de costos más precisas para empresas específicas. No se especifican las empresas en cuestión ni la moneda utilizada. Si el Grupo Especial desea examinar las fuentes de información, éstas pueden ponerse a su disposición en la reunión con el Grupo Especial.

En los cálculos para empresas específicas, el precio de venta se basa en un margen de beneficio del 10 por ciento. Esta es una cantidad generosa, ya que supera los beneficios previstos para cada uno de los productos en cuestión, y sobrepasa sobradamente el margen de beneficio realmente obtenido con esos productos. También está por encima del 8 por ciento utilizado en la Ley Arancelaria de los Estados Unidos de 1930. Normalmente, el margen de beneficio del 10 por ciento da lugar a un porcentaje de materias primas para las empresas específicas más moderado que el que figura en la sección sobre hipótesis generales de costo del producto.

1. La rama de producción de acero

a) Rollos laminados en caliente

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

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

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

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

b) Chapa de acero pesada

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

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

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

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

A continuación figura un ejemplo específico de desglose de costos de un productor de chapa de acero pesada:

Costo de producción - Chapa de acero pesada	
1999	
A..Alto horno*	51.017.593
Materias primas	55.324.999
Total de hierro	106.342.592
B. Instalaciones BOF*	57.743.638
Coeficiente de insumos (t)	0,8223
Acero líquido	164.086.230
C. Colada continua*	36.078.324
Coeficiente de insumos (t)	1,0386
Placas	200.164.554
D. Laminado en cuarto	
Laminadora*	30.427.365

Costo de producción - Chapa de cero pesada	
1999	
Coeficiente de insumos (t)	1,0132
Acabado*	43.509.319
Coeficiente de insumos (t)	1,1302
E. Costo total de manufactura	274.101.238
F. VG+A**	20.776.874
G. Costo total de producción	294.878.112
H. Cantidad producida con la que guardan relación estos costos	57.204
I. Costo unitario por tonelada	5.155

* Con inclusión de la mano de obra directa, la energía, el mantenimiento y las reparaciones.

** Con inclusión de los gastos de venta, los gastos generales + costos de administración, costos financieros, depreciación, etc.

Por tanto, el costo de las materias primas para las empresas en cuestión es de 200 millones. Con un coeficiente de recuperación del 5 por ciento para chatarra de acero, esto arroja un costo total neto de 190 millones para materiales. El costo total de producción es de 295 millones. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 325 millones. Esto significa que para esta empresa las materias primas representan el 58 por ciento del precio de venta final.

c) Flejes de acero inoxidable

La materia prima para fabricar flejes de acero inoxidable es el 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.

El desglose de los costos en un ejemplo concreto para determinados productores de flejes de acero inoxidable es el siguiente:

<u>Todas las empresas</u>	1996	1997	1998	1999	Promedio
Costo total de todos los productos	81.134	94.133	102.566	99.691	94.502
Costo de las compras de materias primas	47.134	64.119	64.843	58.456	58.638
Costo de los salarios	8.585	9.696	10.721	10.584	
Costo de las prestaciones sociales	4.058	4.655	4.787	4.748	
Depreciación de los activos fijos tangibles	3.409	3.304	3.663	3.716	
Costo de las compras de materias primas como % del costo total	57,%	68,1%	63,2%	58,6%	
Costo de los salarios como % del costo total	10,%	10,3%	10,5%	10,6%	
Costo de las prestaciones sociales como % del costo total	5,0%	4,9%	4,7%	4,8%	
Depreciación de los activos fijos como % del costo total	4,2%	3,5%	3,6%	3,7%	
Total	77,4%	86,9%	81,9%	77,7%	

Por tanto, el costo medio de las materias primas para varias empresas a lo largo de un período de cuatro años es de 58,638. El costo total de producción es de 94,502. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 103,952. Esto significa que para esas empresas las materias primas representan el 56 por ciento del costo de venta final.

2. Otros productos metálicos

Hojas de aluminio para uso doméstico

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

A continuación se desglosan los costos en un ejemplo concreto de un productor de hojas de aluminio para uso doméstico:

HOJAS DE ALUMINIO PARA USO DOMÉSTICO 1999

CONVERTIDOR	
VENTAS, TONELADAS	3.797
VENTAS BRUTAS	7.555
DEDUCCIONES	357
VENTAS NETAS	7.198
COSTO 0 Materiales	4.900
COSTO 0, TONELADA	1.290
CONT 0	2.298
CONT 0, TONELADA	605
COSTO 1 Variables	1.713
COSTO 1 TONELADA	451
CONT 1	586
CONT 1 TONELADA	154
COSTO 2A Fijo manufactura	303
COSTO 2B Depreciación	447
COSTO 3A Venta	61
COSTO 3B Investigación y Desarrollo	3
COSTO 3C Administración	114
CONT 3 (Antes de honorarios de administración)	(343)
HONORARIOS DE ADMINISTRACIÓN	55
CONT 3	(397)
Otros	
Beneficios (pérdidas)	(397)

Por consiguiente, el costo de las materias primas para la empresa en cuestión es de 4.900. El costo total de producción (la suma de las partidas 1, 2 y 3) es 7.596. Dado un beneficio del 10 por ciento, el precio de venta equivale a 8.356. Esto significa que para esta empresa las materias primas representan un 59 por ciento del precio de venta final.

3. Tejidos de fibra de vidrio

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

4. Productos químicos y fibras sintéticas

Resina para botellas de politereftalato de etileno

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

Se desglosan los costos en un ejemplo específico de un productor de escamas de polietileno para botellas:

Costo de producción del producto, resina de polietileno para botellas

EJERCICIOS FINANCIEROS	IP. 01/10/98-30/09/99
Materias primas:	
Acido tereftálico	59.236.670
Etilenglicol	19.844.039
Otros	3.862.167
Total materias primas	82.942.876
Electricidad y energía	5.025.906
Mano de obra directa	2.378.949
Total de costos directos (a)	90.347.731
Gastos generales de manufactura	
Mano de obra indirecta	9.488.430
Mantenimiento	1.437.219
Depreciación	7.508.704
Otros	154.976
Total de gastos generales (b)	18.589.329
Costo total de manufactura (a+b)	108.937.061
Gastos VAG	
Transporte	3.789.123
Otros gastos de venta	2.282.316
Gastos generales y administrativos	2.484.857
Costos financieros	1.551.716
Total de gastos VAG (c)	10.108.013
Investigación y desarrollo (d)	1.435.111
Costo total (a+b+c+d)	120.480.185
Cantidad producida	25596
Costo unitario por tonelada	4706.992703

Por tanto, el costo de las materias primas para la empresa en cuestión es de 82,9 millones, y el costo total de producción (incluidos los gastos VAG, los costos financieros y los de investigación y desarrollo) es de 120,5 millones. Dado un margen de beneficio del 10 por ciento, el precio de venta de las escamas de polietileno para botellas equivale a 132,6 millones. Esto significa que para esa empresa las materias primas representan el 63 por ciento del precio de venta de este producto.

5. Aeronaves

Aun sin tener en cuenta el aluminio y las aleaciones utilizadas para la producción de estructuras de aeronaves, los motores de una aeronave pueden representar el 30 por ciento del precio final del producto acabado. De manera análoga, la aviónica de una aeronave moderna puede también costar un 30 por ciento del valor final.

Normalmente, los motores, la aviónica y otros equipos se compran a proveedores externos. Conjuntamente pueden representar el 60 por ciento del precio final.

NOTA

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

Lista de Pruebas documentales

- EC-10 Artículo: *US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality*, Tax Notes International, 18 de diciembre de 2000, páginas 2749 a 2752.
- EC-11 Extracto de las estimaciones presupuestarias del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos para el ejercicio financiero 2001, titulado *Total Revenue Loss Estimates in the Income Tax* (donde figuran las cifras de pérdidas de ingresos públicos como consecuencia del Programa EVE en los ejercicios financieros 1999 a 2005).
- EC-12 Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE.
- EC-13 Modelo de Convenio Fiscal de los Estados Unidos.

ANEXO C-2

Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos

(27 de febrero de 2001)

ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. INTRODUCCIÓN.....	64
II. APARTADO a) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC	64
A. AUSTRALIA Y EL CANADÁ INCURREN EN ERROR EN SU ANÁLISIS DE LA SUBVENCIÓN.....	64
1. La argumentación de Australia	64
2. La argumentación del Canadá.....	65
a) El Canadá no ha justificado sobre la base de principios la aplicación del artículo 1.....	65
b) No pueden sacarse conclusiones adversas del hecho de la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por"	66
c) El análisis de la Ley efectuado por el Canadá es deficiente.....	67
i) <i>El hecho de que sólo determinadas categorías de ingresos extraterritoriales estén excluidas de tributación carece de importancia.....</i>	<i>67</i>
ii) <i>A los efectos del artículo 1, el que la Ley excluya los ingresos relacionados con las exportaciones o sea una medida para evitar la doble imposición carece de importancia.....</i>	<i>68</i>
iii) <i>El que la Ley dependa de los "cálculos aritméticos" de las disposiciones relativas a las EVE carece de importancia</i>	<i>68</i>
B. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN EN EL SENTIDO DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3	69
1. El requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación	69
2. La posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos extraterritoriales obtenidos por entidades extranjeras es pertinente en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3	70
3. La inaplicabilidad de la exclusión establecida por la Ley a los ingresos derivados de las transacciones en el mercado interior es irrelevante en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.....	71

4.	La norma del 50 por ciento no hace que la exclusión establecida en la Ley esté supeditada a la exportación.....	71
C.	LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SENTIDO DE LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA.....	72
1.	Argumentación de Australia.....	72
a)	Los Miembros de la OMC pueden aplicar distintos métodos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.....	73
b)	Las medidas para evitar la doble imposición no tienen por qué estar limitadas a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.....	74
i)	<i>El método de exención está vinculado a los tipos impositivos de los países involucrados.....</i>	<i>74</i>
ii)	<i>Un ejemplo.....</i>	<i>74</i>
iii)	<i>El método de descuento no ofrece resultados perfectos</i>	<i>75</i>
2.	Argumentación del Canadá.....	76
a)	El Canadá hace una distinción falsa entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales".....	76
b)	Los Estados Unidos no incluyeron las transacciones totalmente extranjeras para "oscurecer la situación"	77
c)	El Canadá restringe inaceptablemente la quinta frase de la nota 59 de pie de página.....	77
i)	<i>La definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por el Canadá es inexacta</i>	<i>78</i>
ii)	<i>Nada requiere que exista un "establecimiento permanente"</i>	<i>79</i>
iii)	<i>Las decisiones sobre el asunto EVE arrojan dudas sobre la idoneidad del criterio basado en los procesos económicos en el extranjero para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero"</i>	<i>80</i>
III.	LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO INFRINGE EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC	81
IV.	LOS ESTADOS UNIDOS HAN CUMPLIDO LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD.....	82
V.	CONCLUSIÓN.....	82
	Lista de pruebas documentales de los Estados Unidos	83

I. INTRODUCCIÓN

1. De conformidad con el calendario establecido por el Grupo Especial, los Estados Unidos presentan su segunda comunicación en el procedimiento derivado del recurso de las Comunidades Europeas ("CE") al párrafo 5 del artículo 21 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* ("ESD"). Como las observaciones refutatorias de las CE deben presentarse al mismo tiempo que estas observaciones, los Estados Unidos responderán a la réplica de las CE en la reunión del Grupo Especial. Por tanto, estas observaciones se circunscriben a lo sucedido en este procedimiento desde la presentación de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos ("*primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*"). Concretamente, abordan argumentos contenidos en las comunicaciones de terceros.

2. Varios argumentos y opiniones expresados en las comunicaciones de terceros son iguales o parecidos a los argumentos presentados por las CE, a los que los Estados ya han respondido. Los argumentos formulados por terceros que no han sido presentados por las CE no pueden contribuir a satisfacer las obligaciones probatorias de las CE en el presente procedimiento. A la luz de esta consideración básica, los Estados Unidos se referirán seguidamente a determinados argumentos y cuestiones planteados en las comunicaciones de tercero.

II. APARTADO a) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

3. Al exponer sus opiniones sobre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, Australia y el Canadá tratan primero de determinar si la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC, y proceden seguidamente a exponer su opinión sobre si la exclusión está supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Por tanto, los Estados Unidos abordarán en primer lugar la cuestión de la subvención, y después examinarán la supeditación a la exportación.

A. AUSTRALIA Y EL CANADÁ INCURREN EN ERROR EN SU ANÁLISIS DE LA SUBVENCIÓN

1. La argumentación de Australia

4. Australia aduce que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 porque, a su juicio, *todas* las exclusiones fiscales constituyen subvenciones. Australia afirma que las "entradas brutas del comercio exterior están excluidas de los ingresos brutos sobre los que se calcula la cuota tributaria. Como consecuencia de la exclusión, la cuota tributaria de la empresa beneficiaria queda reducida".¹ Australia llega a esa conclusión basándose en la premisa de que la reducción de la carga fiscal derivada de la exclusión de los ingresos extraterritoriales "representa una desviación de las normas fiscales que en otro caso se aplicarían a esos ingresos brutos".²

5. El análisis de Australia adolece de varias deficiencias. En primer lugar, Australia no reconoce que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es parte integral de la definición de "ingresos brutos", concepto que configura la frontera exterior de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. En palabras del Órgano de Apelación, la exclusión es la "norma nacional vigente" o el "punto de referencia normativo" de la legislación de los Estados Unidos en relación con

¹ *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 14.

² *Ibid.*

el cual debe evaluarse cualquier medida específica.³ Por tanto, la alegación de Australia de que la exclusión establecida por la Ley "representa una desviación de las normas fiscales que en otro caso se aplicarían" es sencillamente incorrecta.

6. En segundo lugar, la exposición errónea que Australia hace de los efectos de la Ley parece deberse a que no entiende bien el funcionamiento del sistema tributario de los Estados Unidos. Australia sostiene en su comunicación que "como norma general, los Estados Unidos afirman que tienen derecho a gravar todos los ingresos obtenidos en cualquier parte del mundo por sus ciudadanos y residentes".⁴ Al hacerlo, Australia no reconoce que la Ley alteró fundamentalmente la forma en que los Estados Unidos tratan los ingresos extranjeros. No es correcto aducir que "como consecuencia de la exclusión, la cuota tributaria ... queda reducida", porque para empezar el sistema fiscal de los Estados Unidos no impone esa carga tributaria a los ingresos extraterritoriales excluidos.

7. En tercer lugar, parece que los criterios aplicados por Australia para determinar si existen subvenciones condenarían cualquier reforma fiscal que redujera la base imponible establecida por un Miembro. Según Australia, cualquier medida que reduzca los impuestos aplicables a una categoría de ingresos confiere una subvención. Llevado a su conclusión lógica, ese argumento transformaría una simple reducción de los tipos impositivos en una subvención, porque los ingresos condonados por la reducción de los tipos "se habrían percibido en otro caso" antes de que la reducción entrara en vigor. Ese razonamiento es incompatible con la aseveración del Órgano de Apelación, en el asunto *EVE*, de que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no obligan a los Miembros a elegir un tipo determinado de sistema fiscal, por lo que los Miembros tienen la potestad soberana de gravar o no gravar cualquier categoría de ingresos que deseen.⁵

2. La argumentación del Canadá

a) El Canadá no ha justificado sobre la base de principios la aplicación del artículo 1

8. El Canadá comienza su análisis sobre si la exclusión establecida por la Ley confiere una subvención en el sentido del artículo 1 reconociendo que la Ley satisface el criterio de "si no fuera por" adoptado por el Grupo Especial *EVE*.⁶ El Canadá aduce seguidamente que ese criterio no permite determinar si el Gobierno de los Estados Unidos ha condonado ingresos que en otro caso se percibirían, y sostiene que "para determinar qué situación se aplicaría a esos ingresos a falta de la medida impugnada es preciso realizar un análisis más completo de la disposición fiscal nacional".⁷

9. Sin embargo, el Canadá no invoca ningún principio ni marco jurídico para realizar ese análisis, ni explica qué factores llevarían a determinar que se han condonado ingresos "que de otro modo se percibirían". Aparentemente, en lugar de ello se limita a destacar aspectos de la Ley que no

³ *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* ("*EVE* (Órgano de Apelación)"), WT/DS108/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 90.

⁴ *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 4.

⁵ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 90. En este sentido, Australia parece presuponer que si la exclusión establecida por la Ley no existiera los impuestos excluidos necesariamente se gravarían. Sin embargo, como se demuestra en los párrafos 100 a 106 de la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, esa hipótesis no está justificada.

⁶ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 27 y 28.

⁷ *Ibid.*, párrafo 29.

le complacen, o que no le parecen habituales, y de ello saca la conclusión de que la exclusión establecida por la Ley está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1.

10. Ese razonamiento específico no puede constituir una base para interpretar y aplicar las disposiciones de los Acuerdos de la OMC. El Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* aclararon que lo que ha de determinarse es si ingresos que no se gravan en virtud de una medida impugnada "se percibirían en otro caso" con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal del país en cuestión.⁸ Para determinar si los impuestos "en otro caso se percibirían" es preciso comparar la medida impugnada con un "punto de referencia normativo".⁹ El criterio aplicado específicamente a este caso por el Canadá es especialmente inadecuado en el presente contexto, dada la afirmación del Órgano de Apelación de que "las palabras 'se condonen' sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que 'en otro caso' podría haber percibido. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos".¹⁰ Por tanto, la Ley debe evaluarse en relación con un criterio claro y articulado, y no sobre la base de razonamientos que conducen necesariamente a una determinada conclusión.

b) No pueden sacarse conclusiones adversas del hecho de que la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por"

11. El Canadá no trata de hacer la comparación prevista en las decisiones sobre el asunto *EVE*. En lugar de ello, en la práctica deplora que los Estados Unidos, al revisar su legislación, hayan tenido demasiado éxito al satisfacer el criterio de "si no fuera por".¹¹ Aunque aparentemente no discute que los Estados Unidos, al excluir los ingresos extraterritoriales de los "ingresos brutos", redefinieron las fronteras exteriores de su sistema fiscal, el Canadá alega que por alguna razón esa redefinición constituye una "elusión" del criterio de "si no fuera por". El Canadá aduce que como en los Estados Unidos "no existe una norma formal que grave los ingresos en cuestión", el Grupo Especial debe examinar la naturaleza y magnitud de la exclusión.¹²

12. El Canadá está totalmente equivocado. En primer lugar, era perfectamente aceptable que los Estados Unidos elaboraran la Ley de modo que evitara crear una situación en la que "si no fuera por"

⁸ El Grupo Especial encargado del asunto *EVE* explicó que "en el Acuerdo sobre la OMC no hay ningún patrón teóricamente 'correcto' de impuestos que represente la norma para los impuestos y derechos 'que en otro caso se percibirían'. *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero" ("EVE (Grupo Especial)"), WT/DS108/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.43.*

⁹ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (la determinación de si los impuestos "en otro caso se percibirían" requiere "un punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que 'en otro caso' se habrían percibido"); véase también *EVE (Grupo Especial)*, párrafo 7.43 ("para determinar si en otro caso se percibirían unos ingresos condonados hay que comparar el trato fiscal aplicado por un Miembro en una situación determinada y el régimen fiscal aplicado en otro caso por ese Miembro ...").

¹⁰ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

¹¹ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 27.

¹² El Canadá aduce que las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero eran un punto de referencia preexistente, y que los Estados Unidos no pueden crear un punto de referencia "nuevo". *Ibid.*, nota 19 de pie de página. Sin embargo, las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no son aplicables en los Estados Unidos a los ingresos extraterritoriales excluidos, por lo que no pueden ser un punto de referencia pertinente en este contexto. Los Estados Unidos explican en esta sección los motivos por los que los Miembros de la OMC pueden modificar sin restricciones sus sistemas fiscales, estableciendo así un punto de referencia "nuevo".

la existencia de la Ley, se percibirían ingresos que se han condonado. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una de las finalidades subyacentes en la Ley era el cumplimiento de las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*.¹³ De lo contrario, los Estados Unidos hubieran hecho caso omiso de la declaración básica del Grupo Especial por lo que respecta a la definición de subvención. Los Miembros de la OMC que aplican decisiones de la OMC deben estar facultados para estructurar específicamente las nuevas medidas de modo que cumplan esas decisiones.¹⁴

13. En segundo lugar, también era perfectamente aceptable que los Estados Unidos modificaran su sistema fiscal redefiniendo sus fronteras jurisdiccionales. Como ha indicado el Órgano de Apelación, las obligaciones asumidas en el marco de la OMC no determinan el tipo de sistema fiscal que los Miembros deben adoptar. Siempre que no infrinjan obligaciones específicamente asumidas en el marco de la OMC, los Miembros tienen "la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos", y tienen también "la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos".¹⁵ Al excluir los ingresos extraterritoriales de tributación en los Estados Unidos, éstos se limitaron a ejercitar esa potestad soberana.

14. En tercer lugar, aunque el Canadá sugiera lo contrario, la falta de "una norma formal *que grave* los ingresos en cuestión" indica que la Ley no otorga una subvención. Dicho de otro modo, lo que importa en el presente contexto es si la medida impugnada condona ingresos cuando se compara con un "punto de referencia normativo" de la legislación estadounidense. El Canadá no ha identificado ningún punto de referencia de esa naturaleza, y, al igual que Australia, no ha especificado qué disposición de la legislación estadounidense se aplicaría necesariamente a los ingresos que están excluidos en virtud de la Ley.

c) El análisis de la Ley efectuado por el Canadá es deficiente

15. El Canadá se refiere a varios aspectos de la Ley que no son pertinentes para determinar si ésta otorga subvenciones en el sentido del artículo 1.

i) *El hecho de que sólo determinadas categorías de ingresos extraterritoriales estén excluidas de tributación carece de importancia*

16. El Canadá considera inaceptable que "sólo ... determinadas categorías de 'ingresos extraterritoriales'" estén excluidas del pago de impuestos.¹⁶ Sin embargo, no hay en el texto del artículo 1 nada que sugiera que la magnitud o el alcance de una exclusión fiscal permitan determinar si se ha otorgado una subvención. Muchos sistemas de exención, por ejemplo, someten la no imposición de los ingresos extranjeros a condiciones complejas. El Canadá no explica por qué motivos el alcance de la exclusión es pertinente para determinar si los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales "en otro caso se habrían percibido".

17. Además de irrelevante, la afirmación del Canadá de que la exclusión establecida por la Ley no es suficientemente amplia es también errónea. La exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica ampliamente a particulares, asociaciones y empresas, con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero. La exclusión se aplica a una amplia gama de transacciones

¹³ Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 22 y 23.

¹⁴ Lo contrario se opondría a los objetivos del sistema de solución de diferencias como elemento crucial para la seguridad y predecibilidad del sistema multilateral de comercio.

¹⁵ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 90 (cursiva en el original).

¹⁶ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 30.

extranjeras, por ejemplo ventas en el extranjero, alquileres en el extranjero y arrendamientos financieros en el extranjero.

- ii) *A los efectos del artículo 1, el que la Ley excluya los ingresos relacionados con las exportaciones o sea una medida para evitar la doble imposición carece de importancia*

18. El Canadá sostiene seguidamente que la Ley concede subvenciones en el sentido del artículo 1 porque la exclusión que establece se aplica a los ingresos relacionados con las exportaciones y porque la exclusión de esos ingresos no es, a juicio del Canadá, una medida para evitar la doble imposición.¹⁷ Esas consideraciones son del todo irrelevantes para determinar si una medida otorga subvenciones en el sentido del artículo 1. El Órgano de Apelación ha establecido claramente que la definición de subvención es independiente, es decir, que se aplica a todo el Acuerdo SMC y no depende de que la medida impugnada esté relacionada con la exportación.¹⁸ Además, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, que es la disposición del Acuerdo SMC centrada específicamente en la exportación, sólo se aplica a las subvenciones "en el sentido del artículo 1". La supeditación a la exportación contemplada en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 sólo afecta a las medidas que para empezar otorguen subvenciones en el sentido del artículo 1.

19. En lo tocante a la afirmación del Canadá de que la exclusión establecida en la Ley no es una medida para evitar la doble imposición, cabe señalar que tampoco esa cuestión afecta a la determinación de si la exclusión constituye una subvención. Los Estados Unidos formularon un argumento análogo en la diferencia *EVE*, sosteniendo que la nota 59 de pie de página, incluida la quinta frase (que se refiere a las medidas para evitar la doble imposición), forma parte del contexto para interpretar las palabras "que en otro caso se percibirían" en el artículo 1. Sin embargo, el Órgano de Apelación rechazó ese argumento, por considerar que la nota 59 de pie de página se refiere al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y no al artículo 1.¹⁹ Por tanto, el que la Ley constituya o no constituya una medida para evitar la doble imposición carece de importancia para determinar si puede o no puede considerarse que es una subvención.²⁰

- iii) *El que la Ley dependa de los "cálculos aritméticos" de las disposiciones relativas a las EVE carece de importancia*

20. Por último, el Canadá sostiene que la Ley constituye una subvención porque "corresponde aritméticamente a los ingresos de comercio exterior exentos en el Programa EVE".²¹ Si lo que sugiere es que las disposiciones relativas a las EVE no se derogaron, el Canadá incurre en error, porque la Ley las derogó. Si lo que realmente aduce es que la Ley utiliza los mismos porcentajes que las disposiciones relativas a las EVE, lo que está haciendo es insistir en algo que carece de importancia. Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* pusieron objeciones a los porcentajes utilizados en las disposiciones relativas a las EVE. Además, esa comparación entre las

¹⁷ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 31 a 35.

¹⁸ *EVE (Órgano de Apelación)*, párrafo 89.

¹⁹ *Ibid.*, párrafos 93 y 94. Los Estados Unidos responden en la sección II C.2 *infra* a la afirmación del Canadá de que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición.

²⁰ En el caso de que el Grupo Especial estimara que el argumento basado en la doble imposición tiene importancia para determinar si la Ley confiere una subvención, los Estados Unidos reiteran su argumento de que la Ley no confiere una subvención en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 1 porque es una medida para evitar la doble imposición.

²¹ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 32, donde se cita el párrafo 35 de la *primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*.

disposiciones y la Ley es inexacta y carece de sentido. En términos generales, las medidas impugnadas pueden modificarse para remediar su incompatibilidad con la OMC. En el presente caso, las disposiciones relativas a las EVE se han derogado, y la Ley es significativamente distinta.²²

B. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN EN EL SENTIDO DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

21. El Canadá y Australia aducen que la exclusión establecida por la Ley está supeditada a los resultados de exportación, por lo que infringe el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. En conjunto, el Canadá y Australia formulan cuatro argumentos principales en relación con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En primer lugar, ambos países aducen que el requisito de uso en el extranjero establecido por la Ley hace, por sí mismo, que la Ley y la exclusión de los ingresos extraterritoriales en ella estipulada constituyan una subvención supeditada a la exportación. En segundo lugar, el Canadá aduce que la aplicación de la exclusión a transacciones que no son de exportación no es suficiente para proteger a la Ley de la prohibición del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En tercer lugar, el Canadá y Australia alegan que la inaplicabilidad de la exclusión a los ingresos obtenidos mediante transacciones en el mercado interior demuestra que la Ley está supeditada a la exportación. En cuarto lugar, Australia alega que la norma del 50 por ciento de determinado valor extranjero establecida por la Ley hace que la exclusión de los ingresos de entidades extranjeras esté supeditada a la exportación. Sin embargo, ninguno de esos argumentos encuentra fundamento en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 tal como lo interpreta el Órgano de Apelación.

1. El requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación

22. Australia y el Canadá alegan que el requisito de uso en el extranjero -es decir, el que los bienes objeto de una transacción de la que deriven ingresos extraterritoriales excluidos deban estar destinados "a uso, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos"- hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación.²³ Contrariamente a esos argumentos, el requisito de uso en el extranjero no hace que la exclusión esté supeditada a la exportación.

23. La Ley dispone con carácter general la exclusión de los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Como se observa en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, el requisito de uso en el extranjero no es sino una de las características de una transacción "extranjera", y la exclusión se aplica con independencia de que los productos de que se trate se hayan manufacturado o producido en los Estados Unidos. Aunque las transacciones extranjeras de las que derivan ingresos extraterritoriales excluidos incluyen las transacciones de exportación, también incluyen las que tienen lugar enteramente dentro de otro país, o aquellas en las que participan varios países distintos de los Estados Unidos. La aplicabilidad de la exclusión a los ingresos derivados de una amplia gama de transacciones extranjeras refleja el principio de neutralidad por lo que respecta a la exportación subyacente en la exclusión. La exclusión no es sino uno de los medios para satisfacer ese principio.

24. Por tanto, el requisito de uso en el extranjero establecido en la Ley no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada a la exportación. De lo contrario, el Grupo Especial estaría en la práctica sosteniendo que una exención fiscal aplicable a los ingresos derivados de ventas

²² Véase la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 47 a 55, donde se analizan las diferencias entre la Ley y las disposiciones relativas a las EVE.

²³ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 40; *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 16.

en el extranjero es necesariamente una subvención a la exportación. Ese resultado sería muy sorprendente para los países que aplican sistemas fiscales territoriales o sistemas fiscales que prevén exenciones territoriales.

2. La posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos extraterritoriales obtenidos por entidades extranjeras es pertinente en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

25. Como se indica más arriba, el Canadá se centra en las transacciones de exportación en el contexto del requisito de uso en el extranjero, aduciendo que la posibilidad de aplicar la exclusión a los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras que no sean de exportación es irrelevante.²⁴ Sin embargo, esta bifurcación de la Ley no es compatible con la forma en que ésta se aplica, y da lugar a un análisis distorsionado en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

26. Por lo que respecta a las transacciones de venta en el extranjero, la Ley no hace distinciones entre las transacciones de exportación y las transacciones que no son de exportación, ni entre exportadores y no exportadores. Con una sola excepción, no se hacen distinciones en la presentación de informes por los contribuyentes, ya sean sucursales o filiales de empresas estadounidenses o empresas extranjeras. La única distinción basada en la identidad de los contribuyentes es que para obtener ingresos excluidos los contribuyentes extranjeros deben estar sujetos a tributación en los Estados Unidos por lo que respecta a sus ingresos de manufactura. Como se explica en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, esa distinción simplemente iguala el trato fiscal otorgado por los Estados Unidos a las sucursales en el extranjero y las filiales de las empresas. La Ley se aplica ampliamente y con neutralidad a los ingresos derivados de transacciones extranjeras, es decir, siempre que los productos objeto de las transacciones se compran y utilizan fuera de los Estados Unidos.

27. Contrariamente a lo argumentado por el Canadá, el Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Aeronaves* no determinó que las subvenciones concedidas a entidades que no exportan son irrelevantes a efectos de evaluar una medida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.²⁵ El asunto *Canadá - Aeronaves* era un caso de supeditación *de facto* a la exportación. Como observó el Grupo Especial encargado de aquel asunto, el Brasil no alegó que "el programa TPC esté supeditado *de jure* a la exportación sino ... que las contribuciones otorgadas en el marco del TPC al sector de las aeronaves regionales están "supeditadas [...] *de facto* [...] a la exportación", en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC".²⁶ En apoyo de su alegación de supeditación *de facto* a la exportación, el Brasil facilitó amplia información fáctica relacionada con contribuciones TPC específicas, y estableció que esas contribuciones al sector aeronáutico regional canadiense no se hubieran hecho de no haber sido porque el sector estaba orientado a la exportación. En consecuencia, el Órgano de Apelación, cuando examinó la decisión del Grupo Especial sobre aquel asunto, confirmó que en un caso de supeditación *de facto* a la exportación sólo las subvenciones que se alega están supeditadas a la exportación son pertinentes para el examen por el Grupo Especial.

28. El asunto *Canadá - Aeronaves* se diferencia del presente asunto. Las CE no han hecho una alegación de supeditación *de facto* a la exportación, ni presentado prueba alguna que pudiera fundamentar esa alegación. La única prueba presentada por las CE es la Ley misma. Pasar por alto el aspecto de neutralidad con respecto a la exportación de la definición de los ingresos extraterritoriales

²⁴ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 41; véase también *Ibid.*, párrafo 44.

²⁵ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafos 45 a 47.

²⁶ *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/R, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 9.330.

sería pasar por alto uno de los elementos más importantes del presente asunto. En contraste con la constatación del Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Aeronaves* de que el programa TPC no habría contribuido al sector aeronáutico regional "si no fuera" porque ese sector estaba orientado a la exportación, la Ley es indiferente por lo que respecta al modo en que *cualquier* contribuyente obtiene ingresos extraterritoriales. La Ley no crea ninguna subcategoría de contribuyentes cuya capacidad para obtener ingresos extraterritoriales esté "vinculada" a la exportación efectiva o prevista o a los ingresos derivados de la exportación. Por consiguiente, el Grupo Especial debe examinar la Ley en su conjunto para determinar si la exclusión de los ingresos extraterritoriales está supeditada a la exportación.

3. La inaplicabilidad de la exclusión establecida por la Ley a los ingresos derivados de las transacciones en el mercado interior es irrelevante en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3

29. El Canadá y Australia sostienen que la inaplicabilidad de la exclusión a los ingresos obtenidos de transacciones puramente internas hace que la exclusión esté supeditada a la exportación.²⁷ En su comunicación, el Canadá sostiene que "la comparación debe hacerse necesariamente con el régimen fiscal aplicable a las ventas nacionales de productos nacionales".²⁸

30. Este argumento no encuentra fundamento en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 tal como lo ha interpretado el Órgano de Apelación. El que una transacción interna reúna las condiciones necesarias para una exclusión fiscal en nada influye en que esa exclusión "esté supeditada a", "esté condicionada a", o "dependa para su existencia de" los resultados de exportación. Al establecer un marco para evaluar una medida con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, el Órgano de Apelación nunca ha indicado que sea precisa una comparación, y mucho menos una comparación entre el régimen fiscal aplicable a las transacciones de exportación y el régimen fiscal aplicable a las transacciones internas. Si los redactores del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 hubieran querido adoptar un criterio para determinar la supeditación a la exportación consistente en comparar el régimen aplicado a las ventas en el extranjero con el aplicado a las ventas nacionales, lo habrían hecho en el texto del Acuerdo. Sin embargo, no hicieron tal cosa.

4. La norma del 50 por ciento no hace que la exclusión establecida en la Ley esté supeditada a la exportación

31. Aunque aparentemente el Canadá opina que la exclusión establecida en la Ley no está supeditada a la exportación por lo que respecta a las ventas de mercancías producidas en el extranjero, Australia aduce que la norma del 50 por ciento "obliga ... a exportar productos de los Estados Unidos" en esas transacciones. El argumento de Australia se basa enteramente en la premisa falsa de que "al menos el 50 por ciento del valor equitativo de mercado [de los productos] debe ser imputable a contenido estadounidense y a costos directos de la mano de obra en los Estados Unidos".²⁹

32. La norma del 50 por ciento establecida en la Ley no exige *ningún* contenido estadounidense. Los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden ser bienes con un contenido extranjero del 100 por ciento. Además, la norma del 50 por ciento no requiere que ninguna porción del valor equitativo de mercado de un producto final sea imputable a insumos producidos en los Estados Unidos y costos directos de la mano de obra en los Estados Unidos. En lugar de ello, la

²⁷ Comunicación de Tercero del Canadá, párrafos 43 y 44. Comunicación de Tercero de Australia, párrafo 16.

²⁸ Comunicación de Tercero del Canadá, párrafo 44.

²⁹ Comunicación de Tercero de Australia, párrafo 18.

Ley limita la cuantía del valor equitativo de mercado de un producto que es imputable a los insumos y la mano de obra *extranjeros*. Por tanto, el argumento de Australia se basa en una comprensión fundamentalmente errónea de la aplicación de la Ley. Como refleja la declaración adjunta de un contribuyente de los Estados Unidos ("X") que tiene intención de que se le aplique la Ley, la norma del 50 por ciento no obliga a incluir contenido estadounidense en los productos sujetos a la Ley. Este contribuyente explica que no tendrá que incluir contenido estadounidense en productos cuya venta generará ingresos extraterritoriales:

Las [mercancías] vendidas por las sucursales en el extranjero de esta filial suiza [X] se consideran "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" con arreglo a la Ley. [Estas mercancías] no contienen ningún insumo producido en los Estados Unidos y no están manufacturadas por mano de obra directa en los Estados Unidos. La norma del 50 por ciento establecida en la Ley se satisface mediante la cuantía significativa del valor equitativo de mercado del producto que es imputable a derechos de propiedad intelectual en los Estados Unidos, en especial las patentes de procedimientos [de X] para las que se han concedido licencias a fabricantes extranjeros. La capacidad [de X] para excluir los ingresos extraterritoriales no está en ningún caso condicionada a la utilización de productos estadounidenses exportados fuera de los Estados Unidos, ni depende de esa utilización.³⁰

Por consiguiente, la norma del 50 por ciento no obliga a exportar productos estadounidenses, y no puede decirse que la Ley esté supeditada por ello a los resultados de exportación.

C. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SENTIDO DE LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA

33. Tanto Australia como el Canadá aducen que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC.³¹ Sin embargo, para llegar a esa conclusión se basan en condiciones y limitaciones de lo que constituye una medida para evitar la doble imposición que no encuentran fundamento en el texto de la nota 59 de pie de página y que no son compatibles con los métodos para evitar la doble imposición utilizados en todo el mundo.

1. Argumentación de Australia

34. Australia basa su argumentación en dos puntos. En primer lugar, afirma que la exclusión establecida en la Ley no puede ser una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 de pie de página porque "la legislación fiscal general de los Estados Unidos ya ofrece descuentos del impuesto sobre la renta para reducir al mínimo la doble imposición" y porque "los Estados Unidos han concertado acuerdos con otros países para evitar la doble imposición de los ingresos".³² En segundo lugar, Australia alega que la Ley no es una medida para evitar la doble

³⁰ Prueba documental US-9, párrafo 8. De conformidad con el párrafo 3 de los *Procedimientos de Trabajo del Grupo Especial*, los Estados Unidos declaran confidencial la prueba documental US-9. En la cita de esa prueba que figura en el texto, los Estados Unidos han suprimido material -identificado entre corchetes- con objeto de resumir la información en forma que pueda divulgarse al público.

³¹ Aparentemente, ni Australia ni el Canadá niegan las consecuencias jurídicas que derivarían de constatar que la exclusión establecida por la Ley está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página, es decir que, en virtud de la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC, la exclusión no estaría prohibida por ninguna disposición del Acuerdo.

³² *Comunicación de Tercero de Australia en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 21.

imposición porque las exenciones "no se calculan sobre la base de la cuantía de los impuestos extranjeros pagados sobre los 'ingresos extraterritoriales' ni se limitan a ella".³³

- a) Los Miembros de la OMC pueden aplicar distintos métodos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero

35. En el contexto del comercio internacional, la compensación de la doble imposición generalmente se consigue mediante una exención de los ingresos en el extranjero, mediante una bonificación por impuestos pagados en el extranjero, o en virtud de un convenio fiscal sobre los ingresos con arreglo al cual cada jurisdicción cede derechos fiscales sobre categorías específicas de ingresos. Como han reconocido las CE, la mayoría de los Miembros, cuando no todos, emplean los tres mecanismos, en distintas proporciones, para evitar la doble imposición.

36. Como demuestran sus antecedentes legislativos, la Ley establece una medida alternativa para evitar la doble imposición de una categoría específica de ingresos definida por la Ley. Con arreglo a esos antecedentes legislativos, "los ingresos extraterritoriales excluidos por esta legislación del alcance del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos son análogos a los ingresos procedentes del extranjero excluidos de impuestos en la mayoría de los sistemas fiscales territoriales".³⁴ En otras palabras, la Ley pone en vigor determinados aspectos de los sistemas de exención utilizados por otros países, incluidos Estados miembros de las CE. Obedeciendo a su naturaleza de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición, la Ley descarta las bonificaciones y deducciones por impuestos pagados en el extranjero de otro modo aplicables a los ingresos extraterritoriales excluidos.³⁵

37. No hay en el Acuerdo SMC nada que prohíba a los Miembros utilizar ese tipo de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición. Por el contrario, tanto la OCDE como las Naciones Unidas respaldan su utilización.³⁶ La nota 59 de pie de página deja al arbitrio de los Miembros de la OMC la elección del mecanismo al afirmar que la prohibición de la exención, remisión o aplazamiento, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos establecida en el párrafo e) de la Lista Ilustrativa de Subvenciones a la Exportación "*no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición ...*" (cursiva añadida). Este texto es particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC *ningún límite* para adoptar *medidas* destinadas a evitar la doble imposición.³⁷

³³ *Ibid.*, párrafo 22.

³⁴ *Informe del Senado* (US-2), página 5.

³⁵ Artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 114 (c)-(d) del IRC.

³⁶ *Convenio Modelo sobre la Doble Imposición de los Ingresos y del Capital* (OCDE, 1992) ("Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE") (prueba documental US-7), véase también la *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Publicación N° ST/ESA/102 (1980).

³⁷ Es instructivo que los redactores del Acuerdo SMC utilizaran la palabra "medidas" en la nota 59 de pie de página y no intentaran identificar métodos específicos para evitar la doble imposición. En otros contextos se ha observado que la palabra "medida" es un término bastante amplio. Como explicó el Grupo Especial encargado del asunto *Japón - Películas*, "varios grupos especiales del GATT que se han ocupado de la cuestión conexa de qué puede considerarse que abarca la expresión "las leyes, reglamentos y prescripciones"... del párrafo 4 del artículo III del GATT ... los grupos especiales han adoptado un enfoque amplio al determinar si una medida gubernamental es una ley, reglamento o prescripción ... Habida cuenta de que el alcance del término *prescripción* parece menos amplio que el de *medida*, la interpretación amplia dada al primero de esos términos ... apoya una interpretación aún más amplia del término *medida* del párrafo 1 b) del artículo XXIII". *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo*, WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 10.51.

Además, en el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación no sometió la potestad soberana de los Miembros de eximir una categoría de ingresos al requisito de que sólo lo hicieran mediante una medida unitaria. Por tanto, los Estados Unidos pueden adoptar mecanismos alternativos para evitar la doble imposición.³⁸

38. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a los tratados fiscales bilaterales de los Estados Unidos. Esos tratados mitigan la doble imposición en conjunción o en paralelo con las disposiciones jurídicas internas de los Estados Unidos, aunque con arreglo a sus cláusulas están restringidos a las circunstancias en las que los dos Estados signatarios pueden invocar el derecho a gravar los mismos ingresos. Como norma general, los tratados fiscales bilaterales se conciertan para complementar las medidas jurídicas internas destinadas a evitar la doble imposición. Prácticamente todos los países que han concertado algún tratado de esa naturaleza tienen su propio mecanismo para evitar la doble imposición, y esos mecanismos nacionales a menudo son hasta cierto punto -por ejemplo en función de su metodología o su ámbito de aplicación- distintos de los establecidos en el tratado. En ese sentido, un tratado puede eximir del pago de impuestos a los contribuyentes cuando la legislación de una de las partes en el tratado no lo hace. Sin embargo, los tratados no hacen innecesarias las medidas internas para evitar la doble imposición.

b) Las medidas para evitar la doble imposición no tienen por qué estar limitadas a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero

39. Seguidamente, Australia aduce que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición porque la exclusión no está limitada a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero. Tampoco este argumento está justificado.

i) *El método de exención está vinculado a los tipos impositivos de los países involucrados*

40. La premisa subyacente en el método de exención es que los mismos ingresos de un contribuyente no deben estar sujetos a los sistemas fiscales de dos naciones soberanas. Esto contrasta con el método de descuento fiscal, que parte de la base de que los mismos ingresos de un contribuyente se gravan dos veces, pero dispone la compensación posterior de los impuestos pagados en el extranjero.

41. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una consecuencia natural del método de exención es que los efectos globales sobre la carga fiscal de un contribuyente dado están determinados por el tipo fiscal aplicado por el país de origen de los ingresos procedentes del extranjero exentos. Si el tipo impositivo aplicado por el país de origen es *más alto* que el del país de residencia, el contribuyente *pagará más* impuestos sobre los ingresos en cuestión que si esos ingresos se obtuvieran en el país de residencia. Por el contrario, si el país de origen aplica un tipo *más bajo*, el contribuyente *pagará menos* que si los ingresos se obtuvieran en el país de residencia.

ii) *Un ejemplo*

42. El comentario del Modelo de Convenio de la OCDE demuestra que el ahorro global de impuestos es un producto secundario natural del método de exención, pero que a pesar de ello es aceptable. El Comentario lo hace mediante un ejemplo en el que un contribuyente ahorra impuestos porque el país donde reside impone un tipo más alto que el otro país implicado. El ejemplo es el siguiente: 1) los ingresos totales de un contribuyente son de 100.000 dólares, 2) los primeros 80.000 de los 100.000 dólares sólo son gravables en el país de residencia, 3) los otros 20.000 dólares

³⁸ En este sentido, las CE han reconocido anteriormente que tanto el método de descuento como el método de exención son métodos adecuados para evitar la doble imposición, y que a nivel internacional se acepta que ambos métodos pueden combinarse. Anexo EC-2, página 2 (US-5).

están sujetos al pago de impuestos en ambos países, 4) el tipo impositivo del país de residencia es del 35 por ciento para 100.000 dólares y del 30 por ciento para 80.000 dólares, y 5) el tipo impositivo del otro país es del 20 por ciento. Si no existe una medida para evitar la doble imposición, el contribuyente estaría sujeto al pago de impuestos por una cuantía de 35.000 dólares sobre sus ingresos mundiales de 100.000 dólares en el país de residencia, y al pago de un impuesto de 4.000 dólares aplicado por el país de origen a los 20.000 dólares obtenidos en él, lo que arroja un impuesto total de 39.000 dólares.³⁹

43. El Comentario de la OCDE explica seguidamente que con arreglo al método de exención⁴⁰, los 20.000 dólares de ingresos procedentes del extranjero no se tendrían en cuenta a efectos fiscales en el país de residencia. Como consecuencia de ello, ese país gravaría los restantes 80.000 dólares a un tipo del 30 por ciento, lo que daría lugar a un impuesto de 24.000 dólares, mientras que el otro país gravaría con 4.000 dólares los 20.000 dólares obtenidos en su territorio. En consecuencia, el método de exención arrojaría un impuesto total de 28.000 dólares, liberando al contribuyente del pago de 11.000 dólares de impuestos (el impuesto doble de 39.000 dólares menos la cantidad revisada de 28.000 dólares).

44. El Comentario expone gráficamente este ejemplo en la forma siguiente:

Impuestos en el país de residencia (30% de US\$ 80.000)	US\$ 24.000
Más impuestos en el otro país	<u>US\$ 4.000</u>
Total de impuestos	US\$ 28.000
Compensación otorgada por el país de residencia	US\$ 11.000

45. Resumiendo esos resultados, con arreglo al método de exención el contribuyente sólo tendría que pagar 28.000 dólares en impuestos combinados y 24.000 dólares en impuestos del país de residencia. Esto supone un ahorro de 11.000 dólares de impuestos globales y en el país de residencia.

46. A pesar del ahorro impositivo global, la OCDE aprueba el método de exención. Aparentemente, las CE están de acuerdo, ya que comunicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE* que cuando los impuestos extranjeros son más bajos que los nacionales, los contribuyentes residentes con ingresos procedentes del extranjero exentos reciben un trato más favorable que otros residentes.⁴¹

iii) *El método de descuento no ofrece resultados perfectos*

47. Es importante señalar que si bien el método de descuento puede en teoría ser más adecuado para calibrar el impacto de la doble imposición e impedir más fácilmente que se produzca un ahorro de impuestos⁴², en la práctica las bonificaciones fiscales no son un método infalible para evitar la doble imposición. La aplicación de descuentos fiscales es a menudo compleja y plantea importantes cuestiones por lo que respecta a sus efectos en casos en que las empresas tienen pérdidas en el

³⁹ US-7, páginas C (23)-5 a C (23)-7.

⁴⁰ Este ejemplo se basa en lo que la OCDE denomina método de "exención plena". Un método distinto, "exención con progresión", arrojaría resultados distintos pero similares.

⁴¹ Anexo EC-2 (US-5), página 2. Las CE añadieron que algunos países aplican un sistema de exención parcial con objeto de limitar las ventajas que pueden obtener los contribuyentes. Esos países sólo eximen los ingresos si "proviene de países que se han comprometido a aplicar impuestos a tipos y en condiciones aproximadamente comparables a sus propios tipos y condiciones". *Ibid.*

⁴² Esto se debe a que las bonificaciones fiscales se aplican *ex ante*, por lo que en teoría pueden calcularse con precisión para compensar impuestos efectivamente pagados en el país de origen.

extranjero, arrastran bonificaciones a posteriores ejercicios fiscales o pagan en una jurisdicción extranjera impuestos que no son bonificables (por ejemplo, impuestos especiales o sobre el valor añadido en lugar de impuestos sobre la renta). Al igual que la exención, el descuento puede no dar lugar a una compensación exacta, dólar por dólar, de los impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, en contraste con la exención, los descuentos pueden tener como consecuencia que los contribuyentes sigan sujetos al pago de impuestos sobre los mismos ingresos en los dos países.

48. Dada la complejidad de ambos métodos, no es sorprendente que los países hayan adoptado uno u otro, o ambos, y que los principales modelos de tratados hayan aprobado los dos. En este sentido, los modelos de tratados se hacen eco de la tradicional y amplia aceptación de ambos métodos por naciones de todo el mundo, incluidos muchos Estados miembros de las CE y muchos otros Miembros de la OMC.

2. Argumentación del Canadá

49. El Canadá comienza su análisis para determinar si la Ley es una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 de pie de página haciendo una distinción entre el trato otorgado a lo que denomina "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales". El Canadá señala que "está de acuerdo en que el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición".⁴³ Sin embargo, el Canadá afirma que "los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de 'ingresos de exportación nacionales' de los 'ingresos extraterritoriales'".⁴⁴ Seguidamente, el Canadá afirma que "los ingresos obtenidos de transacciones de exportación son ingresos que generalmente sólo serán gravables en los Estados Unidos. El hecho de que el producto de las ventas proceda del extranjero no transforma los ingresos de exportación en 'ingresos extranjeros' a efectos fiscales".⁴⁵ Finalmente, el Canadá aduce que "La exportación de productos en un país extranjero no establece un nexo suficiente para activar la imposición en el país importador, aunque se tengan en cuenta los 'procesos económicos en el exterior' requeridos con arreglo [a la Ley]".⁴⁶

50. Estas afirmaciones, que no se han probado, no encuentran fundamento en el texto del Acuerdo SMC y ponen de manifiesto que no se ha comprendido la forma en que las medidas para evitar la doble imposición se utilizan en todo el mundo.

a) El Canadá hace una distinción falsa entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales"

51. En definitiva, lo que el Canadá aduce es que la mera aplicación de la exclusión establecida en la Ley a los ingresos derivados de ventas de exportación hace que la exclusión esté supeditada a la exportación, a pesar de que se aplica a una categoría de ingresos mucho más amplia. Como han explicado los Estados Unidos, los ingresos extraterritoriales excluidos pueden derivar de muy distintas transacciones extranjeras. El que los ingresos extraterritoriales puedan ser consecuencia de la exportación deriva simplemente del hecho de que las ventas de exportación son una forma de transacción extranjera. La Ley en ningún caso otorga un trato distinto o más generoso a las

⁴³ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 33.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*, párrafo 34.

⁴⁶ *Ibid.*

exportaciones que a otros tipos de ventas extranjeras. Así lo pone de manifiesto una declaración de un contribuyente estadounidense ("X"):

Ninguno de los ingresos extraterritoriales obtenidos por la filial suiza [de X] proviene de exportaciones de los Estados Unidos. La cantidad de ingresos que [X] excluirá en virtud de la Ley no depende en absoluto de que [X] realice transacciones de exportación ni de la medida en que las realice. De hecho, la decisión de la empresa de convertirse en contribuyente estadounidense no depende en absoluto de que [X] realice transacciones de exportación ni de la medida en que las realice.⁴⁷

Por tanto, la distinción que hace el Canadá entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales" es, en el mejor de los casos, ilusoria.

- b) Los Estados Unidos no incluyeron las transacciones totalmente extranjeras para "oscurecer la situación"

52. El Canadá reconoce que "el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida para evitar la doble imposición". Sin embargo, se opone a la aplicación de la exclusión establecida en la Ley a los ingresos extranjeros derivados de transacciones de exportación. Entre otras cosas, esa afirmación pasa por alto el hecho de que los contribuyentes estadounidenses pueden beneficiarse de la exclusión establecida en la Ley cuando realizan transacciones que no son de exportación.

53. En su primera comunicación, y en esta misma, los Estados Unidos han explicado que la Ley se aplica a una amplia gama de transacciones extranjeras.⁴⁸ Todas esas transacciones pueden realizarse sin que ninguna mercancía o servicio provenga de los Estados Unidos; es decir, esas transacciones en ningún caso requieren la exportación de los Estados Unidos. Como ha explicado una empresa, las sociedades extranjeras pueden obtener ingresos extraterritoriales, y pueden obtenerlos "exclusivamente mediante transacciones no estadounidenses o extranjeras".⁴⁹

54. Por tanto, y contrariamente a lo que alega el Canadá, la Ley evita en medida significativa la doble imposición de las transacciones que no son de exportación. Se aplica con todo su vigor a transacciones que no son de exportación, y será utilizada por contribuyentes estadounidenses, incluidas empresas extranjeras, que obtienen ingresos de ventas que tienen lugar en su totalidad fuera de los Estados Unidos.

- c) El Canadá restringe inaceptablemente la quinta frase de la nota 59 de pie de página

55. En su comunicación, el Canadá trata de restringir el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página o de añadirle condiciones que no figuran en su texto. El Canadá aduce en primer lugar que a los efectos de la nota 59 de pie de página *sólo* son ingresos procedentes del extranjero los ingresos imputables a procesos económicos que tienen lugar fuera del país de residencia de un contribuyente. El Canadá aduce asimismo que las medidas para evitar la doble imposición *sólo* pueden aplicarse a contribuyentes que tengan "establecimientos permanentes" en jurisdicciones distintas de su país de residencia. Como los Estados Unidos demuestran más abajo, ninguna de esas afirmaciones es correcta.

⁴⁷ US-9, párrafo 7.

⁴⁸ El artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 941 (a) (1) del IRC, describe los tipos de transacciones abarcados.

⁴⁹ Prueba documental US-9, párrafo 6.

i) *La definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por el Canadá es inexacta*

56. Aparentemente, el Canadá no está de acuerdo con la definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por los Estados Unidos, que se basa en una evaluación de todos los hechos y circunstancias que pueden contribuir a caracterizar los ingresos como extranjeros. Al parecer, el Canadá aduce que los ingresos sólo son "procedentes del extranjero" en la medida en que puedan imputarse a procesos económicos que tengan lugar fuera del país de residencia del contribuyente. El Canadá llega incluso a afirmar que los Estados Unidos aducen que los ingresos extraterritoriales son "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 de pie de página simplemente cuando el producto de las ventas procede del extranjero.⁵⁰ El Canadá simplifica excesivamente la posición de los Estados Unidos, y no explica en qué forma su definición es coherente con el texto aplicable.

57. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, una fuente de pagos extranjera no es sino uno de los muchos factores en virtud de los cuales los ingresos "proceden del extranjero". El sentido corriente de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página es el de beneficios o réditos que proceden de fuera de las fronteras o el territorio del Miembro de la OMC que establece una medida para evitar la doble imposición.⁵¹ Los Estados Unidos explicaron asimismo que las características esenciales que indicarían si los beneficios o réditos tienen su origen fuera de las fronteras o el territorio de un país podrían ser, entre otras: que las mercancías o servicios en cuestión se vendan fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el comprador esté fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el título de propiedad de la mercancía se transfiera fuera del territorio de la autoridad fiscal, que el pago se haga o se emita fuera del territorio de la autoridad fiscal, o que las actividades económicas que den lugar a la venta tengan lugar (al menos en parte) fuera del territorio de la autoridad fiscal. Estos atributos son factores que pueden someter los ingresos a imposición en dos jurisdicciones. Es importante tener en cuenta que esta definición incluye los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero, pero que del texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página no parece deducirse que los procesos económicos en el extranjero sean el único factor determinante de lo que constituye o no constituye "ingresos procedentes del extranjero".

58. Los "ingresos extraterritoriales" a que se hace referencia en la Ley tienen todos los atributos extranjeros en virtud de los cuales pueden estar sujetos a doble imposición.⁵² La premisa central de la Ley es la exclusión fiscal de los ingresos derivados de transacciones extranjeras. Por lo que respecta a los tipos de transacciones que pueden generar ingresos excluidos, la Ley establece que los productos de que se trate deben utilizarse, consumirse o enajenarse fuera de los Estados Unidos.⁵³ Como tal, los compradores de esos productos normalmente estarán fuera de los Estados Unidos, por lo general autorizarán o efectuarán el pago de los productos en otro país, y en muchos casos el título de propiedad se transferirá también en ese país. Los productos pueden haberse fabricado fuera de los

⁵⁰ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 34.

⁵¹ Véase la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 166 y 167.

⁵² Por ejemplo, una empresa ha indicado que "los ingresos extraterritoriales obtenidos por esta filial suiza [de X] están sujetos al pago de impuestos en Suiza. La opción de la filial suiza de convertirse en contribuyente en los Estados Unidos no excluye que esa filial pague impuestos al Gobierno de Suiza. Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos en virtud de la Ley de Exclusión ETI, los ingresos excluidos obtenidos por la filial suiza [de X] no estarán sujetos a doble imposición, sino únicamente a tributación en Suiza". US-9, párrafo 10.

⁵³ Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a)(1)(B) del IRC.

Estados Unidos⁵⁴, y habrán de realizarse actividades económicas de un determinado nivel en el extranjero por lo que respecta a las funciones de venta y distribución asociadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.⁵⁵

59. Para constatar que la exclusión establecida por la Ley no es una medida para evitar la doble imposición hace falta algo más que una simple afirmación de que los procesos económicos en el extranjero son la condición *sine qua non* determinante de los "ingresos procedentes del extranjero". Tendrá que demostrarse por qué razón ingresos extraterritoriales que presentan diversas características extranjeras no pueden estar sujetos al pago de impuestos en dos jurisdicciones, no pueden dar lugar a doble imposición, y no pueden, a su vez, ser protegidos de esa doble imposición mediante la aplicación de la Ley.

ii) *Nada requiere que exista un "establecimiento permanente"*

60. Aparentemente, el Canadá aduce que los ingresos extraterritoriales, aunque sean de naturaleza suficientemente extranjera, no están sujetos a doble imposición porque los contribuyentes estadounidenses a los que se aplica la Ley no están obligados a mantener un "establecimiento permanente" en una jurisdicción fiscal extranjera. El Canadá aduce que al no exigirse que exista un "establecimiento permanente", los procesos económicos en el exterior requeridos por la Ley "no crean una base imponible en el extranjero, por lo que no pueden considerarse ingresos comerciales o industriales en el extranjero sujetos a doble imposición".⁵⁶

61. El argumento del Canadá no tiene en cuenta que, así como no hay un consenso internacional sobre lo que constituye ingresos procedentes del extranjero, hay en los países opiniones y prácticas divergentes con respecto a lo que somete a una empresa no residente a la autoridad tributaria de un país. Los Estados Unidos, por ejemplo, no consideran generalmente necesario que las empresas no residentes tengan un "establecimiento permanente" dentro de los Estados Unidos para estar sujetas al pago de impuestos en los Estados Unidos. En lugar de ello, tratan de establecer si dentro de su territorio, y con respecto a una transacción o serie de transacciones dadas, tienen lugar actividades comerciales de un nivel suficiente para determinar que un contribuyente ha realizado "actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos".⁵⁷ Los ingresos "efectivamente vinculados" con esas actividades mercantiles o comerciales están sujetos a tributación en los Estados Unidos. En suma, los Estados Unidos no exigen que exista una operación comercial fija o duradera.

⁵⁴ Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a) (1) (A) del IRC.

⁵⁵ Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 (b) del IRC.

⁵⁶ *Comunicación de Tercero del Canadá*, párrafo 34.

⁵⁷ Todo lo que se requiere para establecer que existen actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos es una actividad económica "considerable, continua y regular". Por ejemplo, se ha determinado que tienen lugar actividades comerciales o mercantiles en los Estados Unidos cuando el negocio de exportación de un particular extranjero en los Estados Unidos hizo pedidos, inspeccionó mercancías, hizo compras, completó ventas y mantuvo una oficina y una cuenta en un banco. *United States v. Balanovski*, 236 F. 2d 298 (2nd Cir. 1956), cert. denied, 352 U.S. 968 (1957) (prueba documental US-10). Se ha estimado que la mera propiedad y administración activa de bienes raíces en los Estados constituye actividad comercial o mercantil en los Estados Unidos. Véase *De Amodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894 (1960), aff'd, 299 F.2d 623 (3rd Cir. 1962) (prueba documental US-11); *Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953), aff'd, 221 F.2d 227 (9th Cir. 1955) (prueba documental US-12). Además, la jurisdicción fiscal estadounidense generalmente abarca una categoría de ingresos más amplia, por lo que respecta a las actividades mercantiles o comerciales en los Estados Unidos (ingresos "efectivamente vinculados"), que la categoría de ingresos gravables imputable a un establecimiento permanente en los Estados Unidos. Véase Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107 (prueba documental US-13); Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604 (prueba documental US-14), ampliado por Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308 (prueba documental US-15).

62. Los Estados Unidos no son los únicos que aplican un criterio más flexible que la existencia de algo equivalente a un "establecimiento permanente". El artículo 253 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Canadá estipula que podrá considerarse que, a efectos fiscales, el hacer pedidos o el ofrecer artículos para la venta en el Canadá por intermedio de un agente o servidor (con independencia de que el contrato o transacción se perfeccionen dentro o fuera del Canadá) constituyen actividades comerciales en el Canadá.⁵⁸ De manera análoga, para utilizar como ejemplo un Estado miembro de las CE, las leyes fiscales del Reino Unido tienen en cuenta diversos factores, incluido el lugar donde se concluye un contrato, para determinar si los "ingresos comerciales" son gravables en el Reino Unido.⁵⁹

63. La Ley tiene en cuenta los distintos métodos aplicados para determinar la jurisdicción fiscal en todo el mundo. Reconoce que otros países aplican criterios distintos, de los que pueden derivarse sutiles distinciones fácticas para determinar si los ingresos están sujetos a los respectivos regímenes fiscales. En consecuencia, la Ley requiere que las transacciones que generen ingresos extraterritoriales tengan diversos atributos extranjeros que puedan entrañar un nexo con el régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses se vean sujetos a tributación en el extranjero.

64. Es cierto, como afirma el Canadá, que algunos tratados fiscales bilaterales concluidos por los Estados Unidos se basan en el criterio OCDE de que los no residentes no están sujetos a imposición si no existe un "establecimiento permanente". Sin embargo, como se explica más arriba, los tratados fiscales bilaterales son un estrato más que se añade a la legislación nacional para evitar la doble imposición. Son varias las naciones que, con arreglo a su legislación fiscal nacional, tienen una jurisdicción más amplia que la prescrita por la mayoría de los tratados fiscales por lo que respecta a los ingresos de los no residentes. De hecho, una de las razones por las que los países conciertan tratados fiscales bilaterales es para asegurarse una defensa frente a la doble imposición derivada de esos criterios más agresivos. El hecho de que las naciones concierten tratados fiscales bilaterales para evitar que sus empresas se vean sujetas al pago de impuestos en el extranjero si no disponen de un "establecimiento permanente" en ningún caso significa que las medidas internas para evitar la doble imposición no puedan establecer límites más bajos (especialmente para situaciones no reguladas por tratados de esa naturaleza).

iii) *Las decisiones sobre el asunto EVE arrojan dudas sobre la idoneidad del criterio basado en los procesos económicos en el extranjero para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero"*

65. Una de las razones por las que los Estados Unidos adoptaron el enfoque arriba expuesto -y prefirieron no depender exclusivamente de los procesos económicos en el extranjero como criterio para determinar lo que constituye "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página- es que las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre el asunto *EVE* arrojan dudas sobre la idoneidad de un criterio tan estricto.

66. Como recordará el Grupo Especial, en el asunto *EVE* los Estados Unidos fundamentaron en buena medida sus argumentos en el Entendimiento de 1981 del Consejo del GATT. El Entendimiento comienza con las siguientes palabras:

⁵⁸ Véase la prueba documental US-16.

⁵⁹ *Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom*, 989-2nd (1999 Oficina de Asuntos Nacionales), A-80 a A-81 (prueba documental US-17).

"El Consejo adopta estos informes en el entendimiento de que con respecto a estos casos, y de una manera general, *los procesos económicos (incluidas las operaciones relativas a mercancías exportadas) situados fuera de los límites territoriales del país exportador no necesitan ser objeto de imposición fiscal por parte del país exportador, ni deben considerarse como actividades de exportación* en el sentido del párrafo 4 del artículo XVI del Acuerdo General."⁶⁰

Los Estados Unidos citaron este texto en apoyo de su opinión de que la nota 59 de pie de página permite a los Miembros de la OMC abstenerse de gravar ingresos relacionados con las exportaciones atribuibles a procesos económicos en el extranjero, y de que el hecho de no gravar esos impuestos no constituye una subvención a la exportación.

67. Sin embargo, en el asunto *EVE*, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación resolvieron que el Entendimiento no es pertinente por lo que respecta al Acuerdo SMC en general o a la nota 59 de pie de página en particular. En palabras del Órgano de Apelación, "Dicha disposición del Consejo se refería a una norma diferente, la del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947, y no a las normas sobre subvenciones a la exportación establecidas por el párrafo 1 del artículo 1 y el párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC".⁶¹

68. Como consecuencia de ello, la idea que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se refiere la nota 59 de pie de página pueden equipararse directamente a los ingresos derivados de procesos económicos en el extranjero, como aparentemente sostiene el Canadá, no puede deducirse del texto del Entendimiento de 1981. Esa interpretación debe emanar del texto mismo de la nota 59 de pie de página. Sin embargo, como los Estados Unidos han explicado en su primera comunicación y anteriormente en esta misma, el texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página no admite una interpretación tan estricta.

III. LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO INFRINGE EL APARTADO b) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO SMC

69. Australia aduce que la Ley supedita la exclusión de los ingresos extraterritoriales al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, y que por ello infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.⁶² Como se indica más arriba, este argumento se basa en una descripción inexacta de la Ley. Australia sostiene que:

Para que los bienes se consideren "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" a los que pueda aplicarse la exención fiscal, al menos el 50 por ciento de su valor equitativo de mercado debe ser imputable a artículos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos *dentro de los Estados Unidos* Como sólo es aplicable si se satisface el requisito del 50 por ciento de contenido local, la exención fiscal está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.⁶³

⁶⁰ Ejemplo de legislación fiscal, adoptado los días 7 y 8 de diciembre de 1981, IBDD 28S/121 (1982) (cursiva añadida).

⁶¹ *EVE* (Órgano de Apelación), párrafo 119.

⁶² *Comunicación de Tercero de Australia*, párrafo 19.

⁶³ *Ibid.* (cursiva en el original)

70. Sin embargo, y contrariamente a lo aducido por Australia, la Ley no requiere que alguna parte del valor de un producto final sea "imputable a artículos manufacturados ... dentro de los Estados Unidos". Además, la Ley no contiene una "prescripción de contenido local".

71. La Ley define los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" como "bienes de los que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado sea imputable a artículos manufacturados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y a costos directos de la mano de obra ... realizados fuera de los Estados Unidos".⁶⁴ Al parecer, Australia interpreta mal ese texto, lo que le lleva a afirmar que el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los bienes debe ser imputable a artículos manufacturados dentro de los Estados Unidos. Por el contrario, la norma del 50 por ciento sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y la mano de obra directa extranjera utilizados para producir un producto acabado. La norma no limita otro valor extranjero. Por consiguiente, los bienes pueden satisfacer la norma del 50 por ciento aunque el 100 por ciento de su contenido sea extranjero.

IV. LOS ESTADOS UNIDOS HAN CUMPLIDO LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

72. Australia aduce que los Estados Unidos no habían retirado las subvenciones EVE en la fecha límite del 1º de noviembre de 2000, ya prorrogada por el OSD. En su primera comunicación, los Estados Unidos han explicado que la Ley cumple las recomendaciones y resoluciones del OSD porque deroga las disposiciones relativas a las EVE con efectos al 30 de septiembre de 2000, y establece que después de esa fecha no podrán crearse EVE.

73. La Ley contiene disposiciones de compensación transitorias para mitigar la carga administrativa y la repercusión en las transacciones comerciales de los contribuyentes que pudiera tener la derogación de las disposiciones relativas a las EVE. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, el establecimiento de normas transitorias limitadas para que los contribuyentes puedan adaptarse a un nuevo régimen es práctica habitual en los Estados Unidos y en otros países cuando se derogan disposiciones fiscales importantes. Además, el permitir que se establezcan normas de transición limitadas es en este caso razonable, dada la confianza de los contribuyentes en la vigencia de las disposiciones relativas a las EVE, debida, en parte, al hecho de que las CE no las impugnaron hasta pasados 13 años desde su promulgación.

74. Australia hace caso omiso de los argumentos sobre la idoneidad de las disposiciones transitorias de la Ley formulados por los Estados Unidos en su primera comunicación. Por consiguiente, los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a esos argumentos.⁶⁵

V. CONCLUSIÓN

75. Por las razones expuestas más arriba y en la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que rechace las alegaciones y argumentos de las CE y haga las constataciones solicitadas en el párrafo 239 de la *primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*.

⁶⁴ Artículo 2 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943 (a)(1)(C) del IRC.

⁶⁵ *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 37-38, 223-239.

LISTA DE PRUEBAS DOCUMENTALES DE LOS ESTADOS UNIDOS

<u>Número</u>	<u>Documento</u>
9	Declaración confidencial de un contribuyente
10	<i>United States v. Balanovski</i> , 236 F.2d 298 (2 nd Cir. 1956)
11	<i>De Amodio v. Commissioner</i> , 34 T.C. 894 (1960)
12	<i>Lowenhaupt v. Commissioner</i> , 20 T.C. 151 (1953)
13	Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107
14	Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604
15	Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308
16	Artículo 253 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Canadá
17	<i>Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom</i> , 989-2 nd (1999, Oficina de Asuntos Nacionales), páginas A-80 a A-81