

ANEXO D

Declaraciones orales de las partes

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

ANEXO D-1

DECLARACIÓN ORAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(13 a 15 de marzo de 2001)

ÍNDICE

	<u>Página</u>
1. Lo que estamos examinando	3
2. Exclusión o exención.....	4
3. ¿Qué es una categoría de ingresos?.....	4
4. El que puede hacer más no siempre puede hacer menos.....	5
5. ¿Cuál es el marco (o punto de referencia) analítico adecuado para determinar la supeditación a la exportación?.....	6
6. Puede haber subvenciones supeditadas a la exportación dentro de un programa más amplio	7
7. Es preciso dar sentido al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del <i>Acuerdo SMC</i>	8
8. La defensa basada en la doble imposición - práctica internacional.....	9
9. La finalidad de la última frase de la nota 59 de pie de página.....	10
10. El hecho de que algunos países puedan gravar algunos ingresos extraterritoriales no es una excusa para utilizar ese sistema contra Miembros de la OMC que no lo hacen.....	10
11. La última frase de la nota 59 de pie de página se refiere únicamente a los ingresos procedentes del extranjero.....	12
12. El párrafo 4 del artículo III del GATT prohíbe los incentivos a los productos nacionales	12
13. Prueba documental confidencial EE.UU.-9.....	15
Lista de Pruebas documentales	17

Señor Presidente, señores miembros del Grupo Especial,

1. Las CE saben que el Grupo Especial ha estudiado cuidadosamente las comunicaciones presentadas en este caso, por lo que expondrán brevemente sus observaciones introductorias.

2. Trataremos de ayudar al Grupo Especial poniendo de relieve los puntos que consideramos más importantes.

1. Lo que estamos examinando

3. En primer lugar, para poner las demás cuestiones en contexto, las CE se permiten recordar que el asunto sometido a la consideración de este Grupo Especial es si los Estados Unidos han aplicado adecuadamente las recomendaciones del Grupo Especial en el procedimiento original -concretamente, si han **retirado la subvención**- dentro de los plazos establecidos por el OSD.

4. La respuesta fácil e inmediata a esa pregunta es claramente negativa. No se han retirado las subvenciones EVE a partir del 1º de octubre de 2000, y de hecho siguen estando disponibles en su forma original ... y seguirán estándolo indefinidamente. No está claro que alguien haya recurrido ya al Programa de sustitución de las EVE. Las pautas y reglamentos de aplicación aún no se han publicado, y no se ha fijado una fecha para que esto suceda.

5. Las últimas noticias de que las CE disponen figuran en un informe fiscal de BNA *Daily*, fechado el 8 de marzo de 2001, en el que se atribuye a Dirk Suringa, de la Oficina del Asesor Fiscal Internacional del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, la siguiente afirmación¹:

... aún era pronto para decir cuándo se publicarían los reglamentos previstos, pero los interesados podían tener la seguridad de que el Tesoro los consideraba un proyecto importante y recabaría la aportación del público para elaborarlos.

6. Las CE recuerdan que en el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21 relativo al caso *Australia - Salmón*, el Grupo Especial afirmó que:

"En nuestra opinión, puede decirse que *'existe'* un nuevo régimen de medidas de aplicación cuando en él se establecen todas las prescripciones y criterios conforme a los cuales el producto de que se trate puede entrar en el mercado del Miembro que procede al cumplimiento. Para que los productos puedan entrar en el mercado, es necesario, además, que estén en vigor las nuevas medidas que establecen esas prescripciones y criterios. *No estimamos que el hecho de que una reglamentación general establezca algunos de esos criterios y prescripciones básicos -pero no todos- sea suficiente para que 'exista' un nuevo régimen ...*"²

7. Esa es la razón por la que las CE entienden que las subvenciones EVE no se han retirado.

8. No obstante, el mandato del Grupo Especial también engloba la compatibilidad de las nuevas medidas con la OMC, por lo que también se plantea al Grupo Especial una cuestión menos inmediata, pero a juicio de las CE, no mucho más difícil: si el nuevo Programa de sustitución de las EVE, cuando realmente esté en vigor, será compatible con la OMC.

¹ Se adjunta como Prueba documental CE-14.

² Informe del Grupo Especial establecido en virtud del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón ("Australia - Salmón")*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.28 (cursiva añadida).

9. Si uno se distancia de los detalles y examina lo que los Estados Unidos han hecho, esta pregunta puede plantearse de otra forma. Concretamente: ¿Prohíbe simplemente la OMC las subvenciones a la exportación que se presentan en un determinado **envoltorio**? ¿Puede una subvención a la exportación prohibida **envolverse** de otra manera -o **reembalarse**- para que sus efectos sean los mismos pero ya no esté prohibida? ¿Prevalece en la OMC la forma sobre el contenido? Las respuestas a estas preguntas son, a juicio de las CE, obvias. El resto de la presente exposición se dedicará a explicar que si uno se centra en los detalles obtiene las mismas respuestas.

2. Exclusión o exención

10. Las CE opinan que los Estados Unidos no tratan de aducir que la mera presentación del Programa de sustitución de las EVE como una "exclusión" en lugar de una "exención" es determinante por lo que respecta a su condición de subvención. En el párrafo 88 de su primera comunicación escrita, los Estados Unidos afirman que:

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

11. Tal es, en efecto, el criterio, como han reiterado las CE en sus comunicaciones escritas. Las CE están interesadas en ver si los Estados Unidos reconocerán finalmente la existencia de una subvención cuando respondan a la primera pregunta que les ha formulado el Grupo Especial, en la que éste indica acertadamente que la expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" -y con ello la exclusión tributaria- se define como una cantidad "que, si se excluye, resultará en una reducción de los ingresos imposables del contribuyente" en una cuantía definida. (Como las CE han explicado³, esas cuantías son aritméticamente idénticas a las excluidas en virtud del Programa EVE.)

3. ¿Qué es una categoría de ingresos?

12. La Ley de sustitución del régimen de las EVE se estructura en torno a la aseveración del Órgano de Apelación⁴ de que:

En principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee. También tiene la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos.

13. El Grupo Especial habrá observado que los Estados Unidos omiten⁵ las palabras "en principio" cuando citan al Órgano de Apelación, y que también se abstienen de señalar que el Órgano de Apelación seguidamente dijo "pero en ambos casos el Miembro debe respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC".

14. Por consiguiente, lo que los Estados Unidos sostienen es que los "ingresos extraterritoriales" son una categoría de ingresos y que tienen la potestad soberana de no gravarlos.

15. Las CE no están de acuerdo en que pueda considerarse que los "ingresos extraterritoriales" son una "categoría de ingresos" en el sentido en que el Órgano de Apelación utilizó esa expresión. No

³ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 35 a 37; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 23 y 24.

⁴ Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

⁵ Véase, por ejemplo, la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 64 y 74.

están de acuerdo en que cualquier categoría de ingresos definida arbitrariamente pueda excluirse del pago de impuestos, ya que de lo contrario el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, que hace de los "ingresos condonados" una forma de subvención, quedaría desprovisto de todo sentido.

16. Como hemos observado en nuestra segunda comunicación escrita⁶, el verdadero sentido de "categoría" en este contexto es "clases de ingresos" o "tipos de ingresos". Para las CE, esto significa ingresos generados en distintas formas.

17. Esta posición encuentra fundamento en el texto del *Acuerdo SMC*, donde se enumeran, como distintos tipos de impuestos directos:

los impuestos sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles⁷;

18. Las CE observan que el artículo 61 del IRC contiene una clasificación similar de distintos tipos de ingresos.⁸

19. Estos son los distintos tipos de ingresos que los Miembros de la OMC tienen *en principio* la facultad soberana de gravar o *no* gravar.

20. Por ejemplo, si un Miembro decide no gravar la propiedad de bienes inmuebles -o incluso los beneficios de las empresas- no estaría por ello creando una subvención.

21. Sin embargo, los "ingresos extraterritoriales" no son tales categorías de ingresos. Aun menos lo son los "ingresos excluidos" y los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". En realidad, los Estados Unidos han introducido una exención -o exclusión- condicional de los impuestos aplicables a algunos de los beneficios de las empresas que en otro caso serían gravables con arreglo al sistema estadounidense.

4. El que puede hacer más no siempre puede hacer menos

22. El siguiente error fundamental de los Estados Unidos es dar por sentado que si pueden excluir en su totalidad una categoría de ingresos -en su opinión "ingresos extraterritoriales", a juicio de las CE beneficios de las empresas- también podrán excluir parte de esa categoría. Esto lleva a los Estados Unidos a proclamar un principio fundamentalmente erróneo cuando afirman que

El hecho de que una exclusión esté sujeta a matices o límites no la convierte en una subvención en el sentido del artículo 1.⁹

⁶ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 84.

⁷ Nota 58 de pie de página del *Acuerdo SMC*, que dice así:

A los efectos del presente Acuerdo:

Por "impuestos directos" se entenderán los impuestos sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles.

⁸ Véase la Prueba documental EE.UU.-4.

⁹ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 91.

23. Como han señalado las CE, el fundamento mismo de una subvención es que un gobierno da a algunos pero no a otros. El principio "el que puede hacer más puede hacer menos" es tal vez aplicable a la *cuantía* de una subvención, pero no al *alcance* de las exenciones, ni, ciertamente, a las condiciones de las que una exención depende (del mismo modo que no puede justificar la discriminación).¹⁰

5. ¿Cuál es el marco (o punto de referencia) analítico adecuado para determinar la supeditación a la exportación?

24. Los Estados Unidos tienen razón cuando afirman que las CE y los Estados Unidos utilizan distintos "marcos analíticos"¹¹ para determinar si el nuevo programa está supeditado a los resultados de exportación o no lo está.

25. Como las CE han explicado en su segunda comunicación escrita, lo que no corresponde al *Acuerdo SMC* no es el marco analítico de las CE, sino el de los Estados Unidos.¹²

26. De la misma manera que el fundamento de una subvención es la diferencia de trato, por lo que es necesario comparar una situación con un punto de referencia pertinente, la supeditación sólo puede entenderse si una situación se compara con otra.

27. Los Estados Unidos alegan que en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* no hay nada que fundamente el enfoque propugnado por las CE, consistente en comparar el trato otorgado a una transacción de exportación con el concedido a una venta en el mercado interior. Sin embargo, también el enfoque de los Estados Unidos requiere una comparación. La que los Estados Unidos sugieren al Grupo Especial es una comparación entre la venta de mercancías producidas en los Estados Unidos para exportación y la venta de mercancías producidas en el extranjero para consumo final fuera de los Estados Unidos. Las CE se preguntan en qué parte del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se dice que esa es la comparación adecuada.

28. Es evidente que tiene que haber una comparación. De hecho, ambas partes lo aceptan.

29. El criterio adecuado debe establecerse interpretando correctamente el *Acuerdo SMC* y aplicándolo correctamente a las circunstancias del caso.

30. Las CE no repetirán sus argumentos detallados y se limitarán a explicar su opinión de que es preciso comparar lo similar con lo similar. Los Estados Unidos están comparando cosas distintas. Permítanme explicarme.

31. El Programa de sustitución de las EVE es una subvención *basada en transacciones*. La subvención se otorga mediante la reducción de la cuantía de impuestos pagaderos sobre los beneficios derivados de una transacción en particular. Además, los contribuyentes tienen derecho a decidir, transacción por transacción, si desean recurrir o no al Programa de sustitución de las EVE¹³, y el método que utilizarán para calcular la cuantía de los "ingresos excluidos".¹⁴

¹⁰ Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 79 y 80.

¹¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 130.

¹² Primera comunicación escrita de las CE, sección 3.3.2 (párrafos 74 a 103) y Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.3.1 (párrafos 98 a 110).

¹³ Véase el nuevo artículo 942(a)(3) del IRC.

¹⁴ Véase el nuevo artículo 941(a)(2) del IRC.

32. Por consiguiente, es imprescindible tener en cuenta la transacción que el contribuyente está realizando. En el curso de sus operaciones comerciales normales, un productor de mercancías estadounidense puede optar por venderlas a un comprador nacional o a un comprador extranjero. En el primer caso no recibe una subvención, en el segundo sí. Este es el análisis adecuado, que pone claramente de manifiesto la supeditación a la exportación de la subvención; la subvención sólo se recibe si los productos se exportan.

33. Los Estados Unidos pretenden que el Grupo Especial compare la venta por el contribuyente estadounidense de una mercancía que ha producido en los Estados Unidos a un comprador extranjero con la venta por el contribuyente estadounidense de una mercancía producida en el extranjero a un comprador extranjero, para llegar así a la conclusión de que no existe supeditación a la exportación.

34. El que esto no es la comparación adecuada se deduce claramente del hecho de que, si el contribuyente estadounidense opta por vender la mercancía producida en el extranjero, todavía dispondrá de la mercancía producida en los Estados Unidos. ¿Qué hará con ella? La respuesta es sencilla. La venderá en el mercado interior o la exportará, afrontando así la verdadera opción ... que es precisamente la que las CE consideran pertinente. Por consiguiente, la subvención está supeditada a los resultados de exportación.

6. Puede haber subvenciones supeditadas a la exportación dentro de un programa más amplio

35. Los Estados Unidos pretenden que creamos que al haber, al menos en teoría, varias formas de obtener la subvención de sustitución de las EVE sin necesidad de exportar, el programa en su totalidad queda protegido de una constatación de supeditación a la exportación. Sin embargo, el *Acuerdo SMC* no sólo prohíbe los programas de subvenciones, sino también las "subvenciones" que estén supeditadas a los resultados de exportación. En el caso de la subvención de sustitución de las EVE, las CE no discuten la posibilidad teórica de acceder a los beneficios sin necesidad de exportar. No obstante, el hecho de que esa posibilidad exista no significa que ninguna subvención otorgada al amparo de la Ley esté supeditada a la exportación.

36. En el asunto *Canadá - Aeronaves*¹⁵, el Órgano de Apelación afirmó que los beneficios no existen en abstracto. Del mismo modo, la supeditación a la exportación no existe en abstracto; debe analizarse en relación con el receptor, con la transacción y con el producto de que se trate. El criterio propugnado por los Estados Unidos privaría de toda eficacia a las disciplinas de SMC.

37. Las CE han citado el programa *Technology Partnerships Canada*, objeto del procedimiento *Canadá - Aeronaves*, como ejemplo de un caso en el que una subvención supeditada a la exportación estaba incluida dentro de un programa más amplio. Los Estados Unidos, tras hacer caso omiso de ese argumento al responder a la primera comunicación escrita de las CE, respondieron al mismo argumento formulado por el Canadá diciendo que el programa TPC era una subvención supeditada *de facto* a la exportación y afirmando, erróneamente, que las CE no han hecho una alegación de supeditación *de facto*.¹⁶ Pero en cualquier caso el argumento de los Estados Unidos está mal planteado. Para empezar, el Órgano de Apelación ha dicho que el criterio para determinar la supeditación es el mismo en los casos de supeditación *de jure* que en los de supeditación *de facto*. Además, cabe preguntarse cómo habrían analizado los Estados Unidos el programa *Technology Partnerships Canada* si los fabricantes de aeronaves hubieran estado obligados *de jure* a exportar.

¹⁵ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 154.

¹⁶ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 28.

38. El Grupo Especial recordará que las CE, en su primera comunicación escrita, presentaron otros ejemplos hipotéticos para ilustrar hasta qué punto es insostenible la posición de los Estados Unidos.

7. Es preciso dar sentido al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC

39. El aspecto principal de la alegación de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es que **es imprescindible dar sentido a esa disposición en todas** sus partes constitutivas.

40. El sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tiene que determinarse a la luz del objetivo perseguido por sus redactores cuando propusieron incluirlo en el *Acuerdo SMC*, a saber, evitar que se utilizaran subvenciones para promover la sustitución de productos importados por productos nacionales.¹⁷

41. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se basa en la noción de "supeditación", y las CE han explicado el significado de ese término.¹⁸ Sin embargo, la pregunta crucial a la que debe responder el Grupo Especial es la siguiente: **¿supeditación a qué?**

42. En el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, la palabra "supeditadas" no figura aislada, sino por el contrario inmediatamente matizada por la frase "al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

43. Esa frase, a la que los Estados Unidos no dan importancia, significa que deben preferirse los productos nacionales ("de préférence à des produits importés" en la versión francesa, "con preferencia a los importados" en la versión española del *Acuerdo SMC*). Las CE también han aclarado esto último en su primera comunicación escrita.¹⁹

44. Por consiguiente, "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" significa que para que un programa de subvenciones esté sujeto a lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, ese programa debe *estar supeditado a una prescripción que dé preferencia* al empleo de productos nacionales.

45. En el presente caso, la limitación del contenido extranjero es una prescripción que origina una preferencia.

46. Como consecuencia de la limitación del contenido extranjero, la utilización de productos estadounidenses será **necesaria en algunos casos**. Esto es simplemente consecuencia lógica de las palabras, la estructura y el diseño de la medida impugnada. Como constató el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*, la supeditación *de jure* "se demuestra a partir del texto de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente".²⁰ Por tanto, el hecho de que la utilización de productos estadounidenses sea en algunos casos necesaria es suficiente para constatar la existencia de una infracción *de jure* del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Además, las CE han demostrado mediante los ejemplos que figuran en el anexo de su primera comunicación escrita que hay casos en los que la utilización de productos estadounidenses será sin duda necesaria.

¹⁷ Véase MTN/GNG/NG10/W/29, 22 de noviembre de 1989; MTN/GNG/NG10/W/25, 28 de junio de 1989; MTN/GNG/NG10/W/27, 6 de octubre de 1989.

¹⁸ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 199 y 83.

¹⁹ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 165.

²⁰ Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Aeronaves*, párrafo 167.

47. Además de los casos en que la estructura de costos de los productos acabados es tal que obliga a utilizar artículos estadounidenses, hay otros en los que, **para reducir al mínimo el riesgo** de no satisfacer la limitación del contenido extranjero, por ejemplo porque el precio del producto final puede disminuir, o porque el precio de los "artículos" que son componentes extranjeros puede aumentar, la limitación del contenido extranjero hará que los productores estadounidenses prefieran "artículos" estadounidenses.

48. Esta "preferencia" se contempla también en la prohibición del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando éste se refiere al "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

49. Las CE han dado un sentido a todos los aspectos del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, como requieren la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* y el principio de interpretación efectiva de los tratados, mientras que los Estados Unidos no han dado ningún sentido a la frase "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". Se han limitado a responder que (en algunos casos) la Ley de sustitución de las EVE no obliga a utilizar productos nacionales²¹, y que esto, en su opinión, es suficiente para rechazar toda alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

50. Si se constatará que la imposición de un límite máximo a la utilización de "artículos" extranjeros no está regulada por el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, se estaría dando a los Miembros de la OMC una clara indicación de los medios para eludir la prohibición que ellos mismos quisieron se incluyera en el *Acuerdo SMC*. No sería nada difícil transformar una prescripción "positiva" de utilizar productos nacionales en una prescripción de no utilizar más de una determinada cuantía o valor de productos extranjeros.

8. La defensa basada en la doble imposición - práctica internacional

51. Pasamos ahora a la defensa de los Estados Unidos basada en la doble imposición. En su primera comunicación escrita, las CE expusieron toda una serie de razones que demuestran que el Programa de sustitución de las EVE es una medida para evitar una sola imposición, y no la doble imposición. Aunque no las repetirán ahora, procederán a responder a los argumentos añadidos por los Estados Unidos en su segunda comunicación escrita.

52. En primer lugar, los Estados Unidos sugieren en su segunda comunicación escrita que la OCDE, las Naciones Unidas, la OMC y las CE aprueban o "respaldan" la utilización tanto del método de descuento como del método de exención para evitar la doble imposición, por lo que los Estados Unidos están facultados para aplicarlos combinándolos como les parezca oportuno.²²

53. Los Estados Unidos olvidan mencionar el contexto en el que la utilización de esos métodos es aceptada o "respaldada". Ninguna de las partes citadas respalda la utilización de ninguno de esos dos métodos en situaciones en las que no hay doble imposición internacional. El objetivo de los métodos "respaldados" es evitar esa doble imposición cuando en dos o más jurisdicciones fiscales soberanas se gravan los mismos ingresos, y no conceder subvenciones utilizando uno u otro método o ambos métodos.

54. Lo que no tiene precedentes en el Programa de sustitución de las EVE y lo convierte en una subvención es que compensa la doble imposición en casos en que esa doble imposición no existe.

²¹ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

²² Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 35 a 37.

Como han explicado las CE en sus comunicaciones escritas, la Ley de sustitución de las EVE excluye del pago de impuestos ingresos que otros países no pretenden gravar.²³

55. Es cierto que los ingresos excluidos del pago de impuestos como consecuencia de la subvención *ampliada* de sustitución de las EVE pueden en algunos casos estar sujetos a tributación en el extranjero. El aspecto de la subvención de sustitución ampliada de las EVE que no tiene precedentes es no sólo que se aplica igualmente cuando la actividad económica tiene lugar en los Estados Unidos, sino que también puede dar lugar a una *compensación excesiva* de los impuestos pagados en el extranjero, por lo cual, además de constituir una subvención, tampoco puede considerarse como una medida para evitar la doble imposición.²⁴

56. Además, aunque los países a veces consideran más adecuado utilizar uno u otro método para distintos tipos de ingresos o en distintas circunstancias, no parece que haya precedentes de que se haya autorizado a los contribuyentes a decidir, *transacción por transacción*, si desean utilizar uno u otro método.

9. La finalidad de la última frase de la nota 59 de pie de página

57. La última frase de la nota 59 de pie de página del párrafo e) del Anexo I del *Acuerdo SMC* se refiere a las "medidas *destinadas a* evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero", y no a "medidas *que* evitan la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Las palabras "destinadas a" significan que la medida tiene una *finalidad*, y a juicio de las CE, huelga decir que debe ser una finalidad de buena fe.

58. Las CE se preguntan cuál podría ser la finalidad de buena fe subyacente en el hecho de permitir a los contribuyentes que opten, *transacción por transacción*, entre dos sistemas para evitar la doble imposición. Y, si hubiera alguna buena razón para ello, ¿por qué someter el derecho a optar a condiciones como la obligación de vender "para uso final que no sea en los Estados Unidos" y la obligación de no superar un 50 por ciento de contenido extranjero, y por qué excluir del programa las ventas de gas de petróleo o de madera de construcción sin elaborar? Los Estados Unidos no han respondido a esas preguntas, lo que confirma que la finalidad del Programa de sustitución de las EVE no es evitar la doble imposición sino conceder una exención fiscal, es decir, evitar una imposición única.

10. El hecho de que algunos países puedan gravar algunos ingresos extraterritoriales no es una excusa para utilizar ese sistema contra Miembros de la OMC que no lo hacen

59. Otro argumento al que los Estados Unidos han tratado de responder es que el Programa de sustitución de las EVE no puede ser una medida para evitar la doble imposición porque excluye la tributación de los beneficios de las empresas que no están generados por un "establecimiento permanente" en el extranjero (criterio utilizado en los tratados de doble imposición), y que por tanto no pueden estar sujetos a tributación en la otra jurisdicción.²⁵

60. Los Estados Unidos aducen que "hay en los países opiniones y prácticas divergentes con respecto a lo que somete a una empresa no residente a la autoridad tributaria de un país", y que por

²³ Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.6.2 (párrafos 186 a 198).

²⁴ Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.6.4 (párrafos 213 a 218 y 220).

²⁵ Comunicación en calidad de tercero del Canadá, párrafo 34; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 193 a 198.

tanto están facultados para eximir del pago de impuestos una amplia categoría de ingresos, tal vez por el mero hecho de que puedan estar sujetos a tributación en alguna parte.²⁶

61. Las CE observan que los Estados Unidos no han citado un solo ejemplo de país que gravaría los "ingresos extraterritoriales" obtenidos por empresas estadounidenses. Las referencias que hacen a los regímenes fiscales del Reino Unido y del Canadá no son convincentes, ya que esos dos países tienen tratados fiscales bilaterales con los Estados Unidos.

62. En cualquier caso, las disposiciones legales del único Estado miembro de la UE mencionado, el Reino Unido, no le llevarían a gravar los "ingresos extraterritoriales" aunque no hubiera concluido un tratado fiscal con los Estados Unidos.

63. Una lectura más cuidadosa del extracto de la publicación que los Estados Unidos han adjuntado a su segunda comunicación escrita²⁷ nos llevará a concluir que, fuera cual fuera la situación que prevalecía en el siglo XIX:

"El criterio que por lo general adoptan actualmente los tribunales es preguntar si 'las actividades de las que fundamentalmente derivan los beneficios' tienen lugar en el Reino Unido."

64. Por consiguiente, el principio aplicado en el Reino Unido es que una entidad no residente puede estar sujeta al pago de impuestos sobre los beneficios de las empresas si sus beneficios "derivan fundamentalmente de actividades" en el Reino Unido. La conclusión de contratos de venta en el Reino Unido puede seguir siendo *un indicador* del comercio, y con ello de la obligación de pagar impuestos sobre los beneficios empresariales en el Reino Unido, pero la misma publicación del tratado añade que:

si una empresa extranjera establece una oficina en el Reino Unido que simplemente realiza actividades administrativas (por ejemplo, la preparación de las cuentas internas de la empresa extranjera por lo que respecta a las ventas y las compras) o actividades de representación (por ejemplo, el proporcionar información a posibles clientes, pero no la formulación de ofertas de venta o la negociación o ejecución de contratos), no se considerará que la empresa extranjera realiza actividades comerciales en el Reino Unido.

65. No parece, por tanto, que los "ingresos extraterritoriales" estadounidenses serían gravables en el Reino Unido aunque desapareciera el tratado de doble imposición.

66. Por último, las CE se permiten señalar que aunque los Estados Unidos puedan encontrar en alguna parte del mundo algún país que grave los ingresos extraterritoriales, ello sólo justificaría la adopción de medidas para evitar la doble imposición con respecto a ese país -y no con respecto a la inmensa mayoría de países que se han comprometido por tratado a no gravar los beneficios de las empresas a no ser que exista un nexo en forma de establecimiento permanente en su territorio.

²⁶ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 61 a 64.

²⁷ Prueba documental EE.UU.-17.

11. La última frase de la nota 59 de pie de página se refiere únicamente a los ingresos procedentes del extranjero

67. Una razón aún más evidente del por qué el Programa de sustitución de las EVE no puede beneficiarse de la defensa basada en la última frase de la nota 59 de pie de página es que en cualquier caso esa frase sólo se aplica a los *ingresos procedentes del extranjero*.

68. Obviamente, la limitación de la aplicación de la nota 59 de pie de página a los ingresos procedentes del extranjero no es accidental. Los ingresos procedentes del extranjero son los únicos que pueden estar sujetos a doble imposición, por lo que éste es el único caso en el que la aclaración es necesaria.

69. Es interesante observar que la definición estadounidense de los ingresos procedentes del extranjero²⁸ está inspirada precisamente en el deseo de describir una categoría de ingresos generados en el extranjero que *probablemente estará sujeta a tributación* en otros países. De ahí que en la Explicación General de la Ley de Reforma Fiscal de 1986 elaborada por el Personal del Comité Mixto de Tributación del Congreso de los Estados Unidos se indique que la intención del Congreso era:

asegurarse de que ... con respecto a personas estadounidenses, [los Estados Unidos] sólo tratarán como ingresos procedentes del extranjero los ingresos que se hayan generado en otro país y que probablemente quedarán sujetos al pago de impuestos en el extranjero.²⁹

70. Al responder a los argumentos de Australia y el Canadá, los Estados Unidos siguen confundiendo los ingresos con los pagos.³⁰ El hecho de que el precio de los productos vendidos "para uso final que no sea en los Estados Unidos" se reciba del extranjero puede significar que los pagos son extranjeros, pero no que los ingresos, es decir, los beneficios de esas ventas, sean extranjeros.

71. Esta confusión es aún más enigmática si se tiene en cuenta que la propia Ley de sustitución de las EVE hace una distinción entre ingresos y pagos al establecer en el nuevo artículo 941(a)(1) que la exclusión fiscal puede calcularse ya sea como el 1,2 por ciento de los pagos o como el 15 (o 30) por ciento de los ingresos, es decir, de los beneficios.

72. Esta confusión deliberada entre ingresos y pagos permite a los Estados Unidos simular que los beneficios a los que está protegiendo del pago de impuestos de algún modo tienen su *origen* fuera de los Estados Unidos. Lo cierto es que sólo los pagos pueden tener origen extranjero (porque derivan de ventas "que no sean para uso final en los Estados Unidos"), mientras que los beneficios están generados en su totalidad por actividades económicas realizadas en los Estados Unidos.

12. El párrafo 4 del artículo III del GATT prohíbe los incentivos a los productos nacionales

73. Señor Presidente, distinguidos miembros del Grupo Especial, dado que a nuestro entender la limitación del contenido extranjero infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, podemos ser relativamente breves en nuestro análisis del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

74. No creemos que haya mucho que añadir a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. Los Estados Unidos apenas han respondido a ella. En la medida en

²⁸ Aunque en la legislación de los Estados Unidos no hay una definición expresa de esta noción, la definición está implícita en los artículos 861 a 865 del IRC.

²⁹ Véase la Prueba documental CE-15, página 918.

³⁰ Los Estados Unidos llegan incluso a decir que "las ventas de exportación son una forma de transacción extranjera", Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 57.

que lo han hecho, no han abordado el contenido de la alegación de las CE, sino más bien 1) alegado que las CE incurren en error al describir la limitación del contenido extranjero -lo que a su vez falsea los argumentos de las CE, y 2) alegado que faltan pruebas- estableciendo así un criterio en materia de pruebas tan vago como injustificado. Nos limitaremos, por ello, a mencionar lo siguiente:

- el párrafo 4 del artículo III **se aplica a los incentivos** para la utilización de productos nacionales;
- en las alegaciones relativas a una medida de aplicación general, según el párrafo 4 del artículo III, **las condiciones probatorias no tienen por qué ser más estrictas**;
- la **limitación del contenido local es una prescripción relativa a los productos**, no a las empresas. Como esta última cuestión es objeto de una de las preguntas del Grupo Especial, nos referiremos a ella con más detalle en nuestra respuesta.

75. Los Estados Unidos opinan que la Ley de sustitución de las EVE no "requiere" el empleo de productos manufacturados estadounidenses.³¹

76. Sin embargo, los Estados Unidos no niegan que existe una limitación del contenido extranjero, que ellos mismos denominan "norma del 50 por ciento"³², o incluso "requisito".³³ Los Estados Unidos tampoco han negado que las ventajas fiscales que proporciona la Ley de sustitución de las EVE sólo pueden obtenerse si esa norma se satisface.

77. Como hemos recordado en la primera comunicación escrita de las CE, el término "prescripción" en el párrafo 4 del artículo III no abarca únicamente las medidas en virtud de las cuales una empresa está jurídicamente obligada a cumplir una obligación, sino también los casos en los que "una empresa acepta voluntariamente [hacer algo] con objeto de obtener una ventaja del gobierno".³⁴ Las prescripciones englobadas en este último grupo se examinaron, por ejemplo, en los asuntos *CEE - Piezas y componentes*, *Canadá - FIRA* y, más recientemente, *Canadá - Automóviles*.³⁵

78. Dado que no se discute que la "norma del 50 por ciento" tiene que satisfacerse para obtener las ventajas fiscales, las partes están de acuerdo en que existe una "prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

79. Para que quede constancia, queremos corregir las citas que los Estados Unidos han hecho de la primera comunicación escrita de las CE.³⁶ Las dos primeras citas utilizan la palabra "prescripción" en el sentido que se le da en el párrafo 4 del artículo III. La tercera cita no hace referencia a la Ley de sustitución de las EVE, como indican los Estados Unidos, sino a uno de los elementos del Anexo del *Acuerdo sobre las MIC*.

³¹ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

³² Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, secciones E y F.

³³ Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 200.

³⁴ Informe del Grupo Especial *CEE - Piezas y componentes*, citado en la nota 69 de pie de página de la Primera comunicación escrita de las CE; párrafos 191 a 195.

³⁵ Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201.

³⁶ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 213, donde se hace referencia a los párrafos 203, 206 y 217 de la Primera comunicación escrita de las CE.

80. En cualquier caso, las CE han hecho saber claramente que a su juicio la Ley no contiene una obligación expresa de que los productores estadounidenses utilicen "artículos" estadounidenses.³⁷ Por tanto, no puede sostenerse que los argumentos de las CE citados por los Estados Unidos signifiquen lo contrario.

81. La limitación del contenido extranjero es una prescripción que **afecta** a la "venta ... compra ... o uso" de productos y otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los estadounidenses. Las CE han demostrado, en relación con sus alegaciones en virtud de los apartados a) y b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, que la limitación del uso de artículos extranjeros obligará en la práctica a utilizar productos estadounidenses para las mercancías en las que el valor de las materias primas y los componentes represente más del 50 por ciento del precio total. Sin embargo, recuerdan que el párrafo 4 del artículo III también abarca las hipótesis en las que, sin que sea estrictamente necesario utilizar productos nacionales, **se inducirá a los productores** a hacerlo. Toda prescripción que "afecte" a la venta ... compra ... o utilización de productos está englobada en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III. Como indicó el Órgano de Apelación en el asunto *CE - Bananos*, la palabra "afectar" "denota una medida que tiene 'un efecto sobre', y ello indica un amplio campo de aplicación".³⁸

82. La limitación del contenido extranjero otorga un "trato menos favorable" a los "artículos" extranjeros que pueden componer "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", porque concede a los "artículos" de origen estadounidense una ventaja competitiva frente a los productos similares de origen extranjero. En caso de igualdad de todas las demás condiciones de la competencia, la compra de productos nacionales ofrecerá la ventaja adicional de facilitar que los productos estadounidenses se consideren "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y obtengan las ventajas del Programa de sustitución de las EVE.

83. El Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - FIRA* tuvo que analizar una situación análoga. El objeto de su examen eran determinados compromisos de compra que debían asumirse como condición para que se autorizaran las inversiones de los inversores extranjeros en el Canadá.³⁹ Algunos de esos compromisos conllevaban ofertas de adquirir productos canadienses sólo si, en comparación con los productos importados similares, estaban disponibles en condiciones competitivas. El Grupo Especial constató que esos compromisos contravenían el párrafo 4 del artículo III porque

en los casos en que el producto importado y el producto nacional se ofrecen en condiciones equivalentes, la observancia del compromiso implicaría **dar la preferencia** al producto nacional. La cuestión de que el inversor extranjero opte o no por comprar bienes canadienses en situaciones concretas determinadas no está en discusión.⁴⁰

84. Esas consideraciones pueden aplicarse *a fortiori* al presente caso. Como se ha indicado, el hecho de que los productores estadounidenses, si utilizan insumos nacionales, puedan estar seguros de que no se les privará de la posibilidad de obtener las ventajas fiscales, es una ventaja otorgada por el Gobierno a los productos estadounidenses y que discrimina contra los productos importados similares.

³⁷ Véase, por ejemplo, el párrafo 194 de la Primera comunicación escrita de las CE.

³⁸ Informe del Órgano de Apelación, *CE - Bananos*, párrafo 220.

³⁹ Informe del Grupo Especial, *Canadá - FIRA*, párrafo 5.4.

⁴⁰ Informe del Grupo Especial, *Canadá - FIRA*, párrafo 5.4 (negrita añadida).

85. La única otra respuesta de los Estados Unidos a la alegación de las CE en virtud del párrafo 4 del artículo III consiste en inventar un nuevo criterio en materia de pruebas para los casos centrados en medidas de aplicación general (en contraste con las medidas específicas por productos). Sin embargo, contrariamente a lo que sostienen los Estados Unidos, el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 **no impone "condiciones probatorias más estrictas"** cuando se impugnan medidas de carácter general.

86. Las CE se limitarán a remitir al Grupo Especial a anteriores informes de grupos especiales en los que se han apoyado en su primera comunicación escrita⁴¹ y en los que también se analizaban medidas de aplicación general. Son los siguientes:

- *Canadá - FIRA*
- *Estados Unidos - Artículo 337*
- *CEE - Piezas y componentes*

87. En ninguno de los casos arriba citados estableció un grupo especial un criterio en materia de pruebas distinto, y mucho menos "más estricto", del tipo propugnado por los Estados Unidos en su primera comunicación escrita. En cualquier caso, los grupos especiales que han analizado alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III se han remitido de manera indiferenciada a asuntos anteriores en los que se examinaban medidas de carácter general o específicas por productos. Además, han señalado que

la prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el Gobierno en el mercado ...";

y que

"para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional".⁴²

No es casual que los Estados Unidos no hayan podido remitirse a ningún antecedente que justifique el criterio en materia de pruebas que acaban de crear.

88. Aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que tuviera que hacerse alguna referencia al modo en que una "prescripción" de carácter general se aplica a distintas clases de productos, las CE han presentado en su anexo pruebas sobre sectores donde el uso de insumos estadounidenses es imprescindible. Estas pruebas son *a fortiori* suficientes para sostener más allá de toda duda que la "prescripción" objeto de examen otorga un trato menos favorable, ya que, si las demás condiciones son iguales, hace que los insumos nacionales sean más atractivos que los extranjeros.

13. Prueba documental confidencial EE.UU.-9

89. La reacción inmediata de las CE a la prueba documental confidencial EE.UU.-9 es: ¿Y qué?

90. Las CE no dudan de que habrá en el mundo alguna empresa que podría estudiar la posibilidad de asimilarse a las empresas estadounidenses, en función de las condiciones exactas que en su momento establezcan los Estados Unidos. Como a estas alturas el Grupo Especial sabe

⁴¹ Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 191 y siguientes.

⁴² Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, párrafo 10.78; Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201 y nota 73 de pie de página.

perfectamente, las CE no alegan, en el marco del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, que ninguna empresa extranjera utilizará la subvención ampliada de sustitución de las EVE, sino que la subvención básica de sustitución de las EVE sigue estando supeditada a la exportación, y que en muchos casos la utilización de la subvención ampliada de sustitución de las EVE obligará a las empresas extranjeras a utilizar artículos estadounidenses.

91. Si el Grupo Especial estima que la información contenida en la prueba documental EE.UU.-9 es pertinente para su decisión sobre el presente asunto, las CE deberían recabar ciertas aclaraciones y respuestas que solicitarían que el Grupo Especial transmitiera a los Estados Unidos y a la empresa que ha hecho la declaración contenida en la citada prueba documental, en ejercicio de las facultades que otorga al Grupo Especial el artículo 13 del *ESD*.

92. Por el momento, las CE se limitarán a indicar que los Estados Unidos sólo han presentado una declaración de una empresa que tiene intención de utilizar la subvención ampliada de sustitución de las EVE, y que esa empresa no es sino una de las 50 filiales extranjeras importantes⁴³ de la empresa matriz estadounidense.

Muchas gracias por su atención.

⁴³ Fuente: Informe de la empresa matriz estadounidense a la Comisión de Bolsa y Valores, expediente, 29 de marzo de 2000.

Lista de Pruebas documentales

- EC-14 Extracto del informe fiscal de BNA *Daily*, 8 de marzo de 2001 (donde se cita a Dirk Suringa, de la Oficina del Asesor Fiscal Internacional del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos).
- EC-15 Extracto de la Explicación General de la Ley de Reforma Fiscal de 1986 elaborada por el Personal del Comité Mixto de Tributación del Congreso.

ANEXO D-2

DECLARACIÓN FINAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(16 de marzo de 2001)

Señor Presidente, señores miembros del Grupo Especial,

1. Permítanme expresarles nuestro agradecimiento por habernos escuchado tan atentamente estos últimos días y por sus estimulantes preguntas. Adjuntamos una versión escrita de nuestras respuestas, y les daremos respuestas más plenas y detalladas a más tardar el 27 de marzo, fecha límite establecida por el Grupo Especial.

2. Deseamos ahora hacer algunas observaciones finales para poner de relieve varias cuestiones cruciales suscitadas por el debate.

1. Los objetivos y efectos de la Ley de sustitución de las EVE

3. Una característica frustrante - pero reveladora - de nuestro debate ha sido las veces que los Estados Unidos han respondido que no conocen las razones ni los efectos de muchas disposiciones de la Ley de sustitución de las EVE.

4. Merece la pena pasar revista a estas confesiones de falta de justificación, explicación y análisis hechas por los Estados Unidos:

- los efectos estimados de la nueva legislación en los ingresos fiscales;¹
- los factores que se consideró daban lugar al aumento de gastos impositivos;²
- las razones por las que determinados productos no pueden dar lugar a ingresos excluidos;³
- las razones por las que el Presidente está autorizado para excluir otras categorías de productos cuya oferta escasea;⁴
- las razones y los efectos previstos de la denominada norma del 50 por ciento;⁵

¹ [Pregunta 2] ¿De dónde deriva el aumento de gastos, en comparación con las disposiciones relativas a las EVE, indicado por la Oficina Presupuestaria del Congreso? Respuesta: los Estados Unidos no lo saben.

² [Pregunta 3] ¿Qué parte del aumento de los gastos impositivos se atribuye a la mayor cobertura de productos de la Ley vigente (productos de defensa) y qué parte a otros factores (por ejemplo, transacciones de mercancías manufacturadas en el extranjero). Los Estados Unidos no lo saben.

³ [Pregunta 6a] ¿Por qué hay cinco categorías de productos (por ejemplo, el petróleo y la madera blanda de construcción) que no pueden dar lugar a ingresos excluidos? Los Estados Unidos no lo saben.

⁴ [Pregunta 6b] ¿Por qué está el Presidente autorizado a excluir otras categorías de productos cuya oferta escasea? Los Estados Unidos no lo saben.

⁵ [Pregunta 12] ¿Cuáles son los objetivos de la norma del 50 por ciento? Los Estados Unidos no lo saben.

- si la Ley de sustitución de las EVE se aplica a los productos agropecuarios producidos en el extranjero, en particular los cultivos y los productos básicos, y en qué forma se aplica.⁶

5. Sin embargo, los antecedentes legislativos ponen de manifiesto que la Administración estadounidense participó estrechamente en el proceso de aprobación del proyecto de ley y debía haber sido capaz de dar explicaciones sobre la finalidad y los efectos de la Ley de sustitución de las EVE. Esto es algo que se observa claramente en la siguiente declaración del Presidente de los Estados Unidos, Sr. Clinton, cuando firmó la Ley de sustitución de las EVE:

... La promulgación de esta Ley es posible gracias a la extraordinaria cooperación de ambos partidos entre el Congreso y mi Administración y a la fuerte participación de la comunidad empresarial.⁷

6. Habida cuenta de esta falta de colaboración de los Estados Unidos, las CE facilitan al Grupo Especial los siguientes elementos de los antecedentes legislativos, contenidos en los documentos que adjuntamos a esta declaración, que ponen más claramente de manifiesto la atención que se prestó a las disposiciones, sus objetivos y los efectos previstos.

7. En primer lugar, un comunicado de prensa titulado "El Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000 (Prueba documental EC-17).

"Estamos estudiando uno de los proyectos de ley más importantes de este Congreso. El proyecto es crucial para garantizar la competitividad de los Estados Unidos en el mercado mundial. Es crucial para nuestra economía. Y, más importante, es crucial para preservar decenas de miles de empleos para trabajadores americanos y sus familias. A mi juicio, el criterio adoptado en la Ley es la mejor manera de cumplir tanto la decisión como las obligaciones derivadas de nuestros acuerdos comerciales, preservando al mismo tiempo nuestra competitividad mundial. La cuestión es compleja, pero hay motivos fundamentales para solucionarla", dijo el Presidente Bill Archer (Republicano-Texas).

"Un grupo de grandes especialistas fiscales y comerciales encabezado por el Secretario Adjunto Eizenstat ha trabajado sin descanso durante meses para encontrar un modo de satisfacer la decisión del Órgano de Solución de Diferencias de la OMC", dijo el prominente miembro de la minoría Charles Rangel (Demócrata-Nueva York).⁸

8. En segundo lugar, un extracto de la publicación *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales (Prueba documental EC-18).

[Pregunta 13] ¿Cuáles son entonces los efectos de la norma del 50 por ciento? Los Estados Unidos no lo saben.

⁶ [Pregunta 16] ¿Hay alguna pauta sobre la manera en que la Ley de sustitución de las EVE se aplica a los productos agropecuarios producidos en el extranjero, en particular los cultivos y los productos básicos? Los Estados Unidos no tienen conocimiento de pauta alguna.

⁷ Prueba documental EC-16: declaración de Clinton con ocasión de la firma de la Ley de sustitución de las EVE, Oficina del Secretario de Prensa de la Casa Blanca, Hanoi (Vietnam), 17 de noviembre de 2000.

⁸ Prueba documental EC-17 - Comunicado de prensa del Gobierno, "el Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000.

Funcionarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos se reunieron con legisladores fiscales del Congreso a última hora del día 21 de julio para examinar el proyecto de ley que modificaría la legislación relativa a las empresas de ventas en el extranjero (EVE) para compatibilizarla con el régimen fiscal de la OMC.

La finalidad de las conversaciones, que se celebraron a puerta cerrada, era asesorar a los principales asistentes legislativos sobre los detalles del proyecto EVE antes de que el Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara examinara la medida...

El proyecto de ley se basa en buena medida en el proyecto de sustitución del régimen aplicable a las EVE presentado en mayo a los funcionarios comerciales de la Unión Europea por el Secretario Adjunto Stuart Eizenstat. En el curso de la semana pasada, el Comité Mixto de Tributación de los Estados Unidos ha traducido a terminología jurídica la propuesta del Departamento del Tesoro...⁹

9. A continuación, la prueba documental que distribuimos esta mañana, un extracto de las Actas del Congreso, Cámara de Representantes, 14 de noviembre de 2000 (Prueba documental EC-19).

En la página H11891, el congresista Levin explica lo siguiente:

"Al mismo tiempo, y quiero subrayarlo, del propio proyecto de ley tal como figura en el informe del Comité se desprende claramente que el proyecto no ofrece incentivos para que los productores estadounidenses trasladen sus operaciones al extranjero. Define cuidadosamente los bienes que pueden ser objeto de transacciones reguladas por el nuevo régimen fiscal. No más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de esos bienes puede consistir en a) componentes que no sean estadounidenses, más b) mano de obra directa que no sea estadounidense. La disposición ha sido cuidadosamente analizada por quienes formamos parte del Comité de Medios y Arbitrios y por el Departamento del Tesoro, y además, si me permiten añadirlo, por el jefe de la minoría."

En la página H11893, el congresista Rangel explica lo siguiente:

"Sr. Presidente, permítame expresar mi agradecimiento al Presidente del Comité de Medios y Arbitrios, al caballero de Texas (Sr. Archer), y a mis compañeros demócratas, y unirme a mis colegas presentes para pedir su apoyo a esta disposición legislativa, que está respaldada por el Presidente y en la que han trabajado el Secretario en funciones Stuart Eizenstat, el Secretario auxiliar Jon Talisman, y el Senado, que ha introducido algunos cambios."

En la página H11894, el congresista English explica que:

"Esta es una disposición legislativa crucial para proteger los empleos de familias de trabajadores de las que forman parte personas que desempeñan algunos de los empleos orientados a la exportación mejor pagados de América..."

En la página H11896, el congresista Defazio afirma que:

"Sin que al parecer les preocupara la hipocresía, inmediatamente después de la resolución del Órgano de Apelación de la OMC, la Administración Clinton, algunos miembros del Congreso y la comunidad empresarial expresaron abiertamente la

⁹ Prueba documental EC-18 - *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert, Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales.

necesidad de mantener en alguna forma la subvención y empezaron a reunirse en secreto para determinar con detalle la manera de eludir la resolución de la OMC y mantener estos incentivos fiscales valorados en muchos miles de millones de dólares."

2. La existencia de una subvención

10. Los Estados Unidos piden al Grupo Especial que acepte que los Miembros de la OMC tienen aparentemente un derecho ilimitado a eximir de tributación cualquier tipo de ingresos y después alegar que no están otorgando una subvención porque han modificado el punto de referencia vigente con arreglo al cual debe determinarse la existencia de una subvención. Llevado a su conclusión lógica, este criterio significaría que jamás se condonarían ingresos como se contempla en el artículo 1 del Acuerdo SMC, porque esos ingresos nunca "se percibirían en otro caso", ya que a esos efectos el Gobierno en cuestión habría desplazado la "frontera exterior" de su jurisdicción fiscal. En esas circunstancias, no existirían subvenciones derivadas de exenciones fiscales, lo que sería una sorpresa desagradable para mucha gente en los Estados Unidos, y especialmente para la Administración de Importación del Departamento de Comercio, que impone con regularidad derechos compensatorios contra esas medidas cuando las adoptan otros países. En sus preguntas a los Estados Unidos, las CE han presentado ejemplos de esas medidas.

11. Los Estados Unidos alegan que al excluir los ingresos extraterritoriales (o al menos parte de ellos) de tributación en los Estados Unidos están ejercitando su potestad soberana de no gravar determinados ingresos. Lo que de hecho están haciendo es ejercitar su autoridad soberana para otorgar una subvención. No hay en ello nada inherentemente ilícito, salvo que, como se explicará más adelante, esas subvenciones son de la categoría de las subvenciones prohibidas.

3. La supeditación a la exportación

12. La Ley requiere que los productos vendidos estén destinados a uso final fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos siguen pasando por alto la evidencia de que por lo que respecta a las transacciones de productos estadounidenses sólo hay una forma de obtener la subvención: la exportación. En su declaración oral, los Estados Unidos llegaron incluso a decir que los productores estadounidenses no están obligados a exportar para obtener la subvención, ya que podrían, por ejemplo, decidir producir en el extranjero y así generar ingresos excluidos.

13. Con arreglo a esa argumentación, todas las disciplinas del Acuerdo SMC quedarían reducidas a la inutilidad. Para empezar, ninguna subvención sería jamás específica. No habría especificidad regional, ya que cualquier empresa podría trasladarse a una región que reúna las condiciones establecidas. No habría especificidad sectorial, porque cualquier empresa podría diversificarse introduciéndose en el sector que reúna las condiciones establecidas. Sin embargo, el Departamento de Comercio, en su práctica en materia de derechos compensatorios, mantiene que las subvenciones limitadas a determinadas regiones o sectores son específicas. No vemos razones para discrepar de su criterio.

14. Como ya hemos dicho, la supeditación, como el beneficio, no existe en abstracto. La supeditación a la exportación tiene que determinarse en relación con los receptores efectivos de la subvención.

15. Al adoptar esta Ley, los Estados Unidos sabían que estaban adoptando una medida para promover las exportaciones, como ponen de manifiesto las declaraciones arriba citadas. Esto se desprende con la misma claridad del texto de la Ley. Los Estados Unidos no han podido explicar por qué motivo se excluyen los productos cuya oferta escasea. La respuesta que sugerimos es sencilla: porque los Estados Unidos no quieren promover la exportación de esos productos.

4. La limitación del contenido extranjero

16. Ya hemos indicado más arriba que se puede encontrar una explicación a la limitación del contenido extranjero en los antecedentes legislativos, como la declaración del Sr. Levin de que:

"...el proyecto no ofrece incentivos para que los productores estadounidenses trasladen sus operaciones al extranjero. Define cuidadosamente los bienes que pueden ser objeto de transacciones reguladas por el nuevo régimen fiscal. No más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de esos bienes puede consistir en a) componentes que no sean estadounidenses, más b) mano de obra directa que no sea estadounidense. La disposición ha sido cuidadosamente analizada por quienes formamos parte del Comité de Medios y Arbitrios y por el Departamento del Tesoro, y además, si me permiten añadirlo, por el jefe de la minoría."

5. La Ley obliga a otorgar subvenciones prohibidas

17. Esto nos lleva a una cuestión de carácter más jurídico, concretamente que la Ley es incompatible con el Acuerdo SMC porque obliga a otorgar las subvenciones prohibidas si los contribuyentes satisfacen las condiciones. El texto no impide otorgar esas subvenciones. Las autoridades fiscales estadounidenses no están facultadas para prohibirlas cuando, por ejemplo, infrinjan el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

6. La defensa basada en la doble imposición

18. Lo primero que han destacado las CE en relación con la defensa de los Estados Unidos basada en la doble imposición es la total ausencia, en los antecedentes legislativos, de cualquier referencia a problemas de doble imposición. Las CE remiten de nuevo al Grupo Especial a los extractos de los antecedentes legislativos que figuran en las pruebas documentales; en ninguno de ellos se habla de problemas de doble imposición.

19. Una de las razones por las que la defensa es insostenible es porque con arreglo a la Ley de sustitución de las EVE un exportador estadounidense no tiene necesariamente que realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos que pueda generar ingresos que otros países tratarían de gravar.

20. En este contexto, las CE han resaltado la significación de la norma internacionalmente reconocida de que los beneficios mercantiles de las empresas no residentes sólo pueden gravarse si se obtienen en relación con un "establecimiento permanente".

21. De la existencia de esa norma son prueba los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, que tanto las CE como los Estados Unidos utilizan como prueba de la práctica internacional.

22. Como los ingresos excluidos sólo pueden derivar de actividades comerciales, los países que no son el país de residencia del contribuyente sólo pueden gravar legítimamente los beneficios de esas actividades si derivan de actividades comerciales realizadas por medio de un establecimiento permanente.

23. Los Estados Unidos han sugerido que el párrafo 5 del artículo 5 del Convenio podría de algún modo establecer un límite más bajo para determinar la existencia de un establecimiento permanente, aunque las actividades extranjeras no tengan carácter permanente. En apoyo de esos argumentos, los Estados Unidos han hecho citas incompletas del párrafo del artículo 5 arriba mencionado y de su Comentario. Las CE consideran que merece la pena leer en su totalidad el párrafo 5 del artículo 5 y su Comentario.

No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa del otro Estado contratante y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado (párrafo 5 del artículo 5, subrayado añadido).

24. Además, el Comentario del párrafo 5 del artículo 5¹⁰ indica claramente que

El uso de la expresión "establecimiento permanente" en este contexto presupone, naturalmente, que la persona (el agente dependiente) hace uso de sus facultades reiteradamente y no sólo en casos aislados.¹¹

25. En el Comentario se indica asimismo que

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el apartado 5 simplemente ofrece un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado.¹²

26. Por tanto, el párrafo 5 del artículo 5 sólo establece un criterio alternativo al que ofrecen los párrafos 1 y 2, y en ningún caso sugiere que pueda existir un establecimiento permanente sin un considerable grado de permanencia.

27. Contrariamente a la alegación de los Estados Unidos de que las CE, en su Segunda Comunicación escrita, han omitido parte del artículo 5 y sugerido que el concepto de establecimiento permanente en esa disposición está limitado a la existencia de un lugar fijo de negocios, las CE, al hacer su Segunda Comunicación escrita, tuvieron cuidadosamente en cuenta todo el alcance de los artículos 5 y 7 del Convenio y concluyeron que la Ley de sustitución de las EVE en ningún caso requiere, para que un contribuyente estadounidense tenga acceso a la subvención, que se realicen actividades en el extranjero que por su naturaleza constituirían un establecimiento permanente.

28. En efecto, es de capital importancia tener en cuenta que la prescripción relativa a los procesos económicos en el extranjero de la Ley de sustitución de las EVE se basa en un criterio de costo porcentual, y puede satisfacerse sin realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos. En este contexto es igualmente importante tener en cuenta que los contribuyentes estadounidenses que quieran acceder a la subvención pueden encargar a terceros independientes todas las actividades que haya que realizar fuera de los Estados Unidos, si hubiera que realizar alguna. De ello se sigue que las jurisdicciones extranjeras no tratarían de afirmar sus derechos impositivos sobre los ingresos excluidos tal como se definen en la Ley de sustitución de las EVE, y se sigue igualmente que ésta no tiene por objeto servir como medida para evitar la doble imposición.

¹⁰ Prueba documental US-18.

¹¹ Comentario del párrafo 5 del artículo 5 (párrafo 32).

¹² Comentario del párrafo 5 del artículo 5 (párrafo 35).

7. La nota 59

29. Las CE han explicado que en el presente caso no es necesario establecer la condición y el sentido exactos de la nota 59. Basta con tener en cuenta que la Ley de sustitución de las EVE no es una medida para evitar la doble imposición y no está limitada a los ingresos procedentes del extranjero.

30. Tanto si se considera que esto es una referencia a un criterio de la OMC como si se opina que debe evaluarse, al igual que los ingresos condonados, por referencia al sistema fiscal del país de que se trate, la Ley de sustitución de las EVE no satisface esa condición.

8. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el apartado 4 del artículo III del GATT de 1994

31. La mejor manera de sintetizar lo relativo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es recordar lo que el Grupo Especial ha preguntado a los Estados Unidos en la pregunta 9.

32. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, como hemos indicado, prohíbe las condiciones que den preferencia a los productos nacionales en *cualquier* caso.

33. Los propios Estados Unidos han reconocido que puede haber casos en los que sea necesaria la utilización de artículos estadounidenses.

34. Esto significa *a fortiori* que la limitación del contenido extranjero ofrecerá un incentivo a los productos nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III.

Lista de Pruebas documentales

35. EC-16 Declaración del Presidente Clinton con ocasión de la firma de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE - Oficina del Secretario de Prensa de la Casa Blanca, Hanoi (Vietnam), 17 de noviembre de 2000.

36. EC-17 Comunicado de prensa del Gobierno "el Comité aprueba la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000", 27 de julio de 2000.

- EC-18 *Worldwide Tax Daily*, 24 de julio de 2000, "*US Congressional taxwriters discuss FSC legislation*", Goulder, Robert, Donmoyer, Ryan J; analistas fiscales.

- EC-19 Actas del Congreso, Cámara de Representantes, 14 de noviembre de 2000.

- EC-20 Reglamento de los Estados Unidos sobre el funcionamiento del Programa EVE, 6 de marzo de 2001.

ANEXO D-3

DECLARACIÓN ORAL DE LOS ESTADOS UNIDOS

(13 de marzo de 2001)

I. INTRODUCCIÓN

1. Sr. Presidente, señores miembros del Grupo Especial: en nombre de la delegación de los Estados Unidos quiero darles las gracias por la oportunidad de comparecer hoy ante ustedes. Somos conscientes del gran número de cuestiones sometidas a la consideración del Grupo Especial, del volumen de la documentación que se le ha presentado y de la gravedad de las cuestiones que debe ponderar. Les expresamos nuestro reconocimiento por la buena disposición que les ha llevado a aceptar este importante desafío y les agradecemos sus servicios para tratar de resolver esta diferencia y contribuir a la consecución de los objetivos del sistema multilateral.

2. A estas alturas, el Grupo Especial sabe perfectamente que los Estados Unidos no creen que las CE hayan conseguido demostrar que la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 -que en adelante denominaré "la Ley"- es incompatible con las obligaciones asumidas por los Estados Unidos en la OMC. A nuestro entender, las CE consideran que la Ley es algo inhabitual, y por ello mantienen que de algún modo debe ser incompatible con las normas de la OMC. Aparentemente, las CE creen que la Ley es distinta de otras medidas con las que están familiarizadas y que tratan de alcanzar los mismos objetivos. Las CE no aceptan que la Ley sólo reproduzca parcialmente algunos aspectos de los regímenes fiscales europeos, o que sólo siga parcialmente las directrices de la OCDE. Por último, las CE no creen que la Ley sea suficientemente distinta de las disposiciones relativas a las EVE.

3. Sin embargo, ninguna de esas razones basta para constatar que una medida es incompatible con las obligaciones asumidas en los tratados. Se trata simplemente de justificaciones específicas *ex post facto* para llegar al resultado apetecido.

4. El enfoque del tipo "lo conozco cuando lo veo" propugnado por las CE, aunque les resulte conveniente en función de sus objetivos inmediatos, no puede contribuir al objetivo del ESD de aportar "seguridad y previsibilidad al sistema multilateral de comercio".¹ Tampoco es el más apropiado para "lograr una solución satisfactoria de la cuestión".²

5. Por esas razones, el ESD requiere que las diferencias se resuelvan "de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público".³ Es ciertamente curioso que en la primera ronda de esta diferencia las CE insistieran en una adhesión estricta al texto de los acuerdos pertinentes interpretados de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público. Las CE reprocharon a los Estados Unidos que se apoyaran en materiales distintos del texto, como el Entendimiento de 1981. En lo fundamental, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación se mostraron de acuerdo con las CE.

6. Ahora parece que la situación ha cambiado, y que son los Estados Unidos, y no las CE, quienes se adhieren al texto. Como se explica en las comunicaciones de los Estados Unidos, éstos se

¹ ESD, párrafo 2 del artículo 3.

² ESD, párrafo 4 del artículo 3.

³ ESD, párrafo 2 del artículo 3.

atuvieron al texto y a la decisión de este Grupo Especial y del Órgano de Apelación al elaborar la Ley. Sin embargo, después de haberlo hecho, los Estados Unidos tienen que hacer frente a argumentos que no se basan en el texto o que por su propia naturaleza no son textuales. Esos argumentos tratan de ensanchar el alcance de las normas de la OMC más allá de su sentido corriente, y si se aceptaran añadirían a las disposiciones de la OMC nuevas prescripciones y condiciones que sencillamente no existen.

II. CUESTIONES FUNDAMENTALES PLANTEADAS POR EL PRESENTE CASO

7. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que para llegar a una decisión en el presente asunto que sea acorde con los métodos de interpretación adecuados y contribuya a la consecución de los objetivos del sistema de solución de diferencias, el Grupo Especial deberá dar respuesta a ciertas cuestiones esenciales relacionadas con el sentido de las disposiciones pertinentes de la OMC que el presente asunto ha planteado. Los Estados Unidos expondrán brevemente esas cuestiones cruciales, para responder después a algunos de los argumentos específicos formulados por las CE en sus comunicaciones.

8. A juicio de los Estados Unidos, las principales cuestiones son las siguientes:

En primer lugar, si la Ley otorga una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC porque, aunque en general excluye de tributación a los ingresos extraterritoriales, grava algunos ingresos extraterritoriales.

En segundo lugar, si la Ley está supeditada a la exportación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC porque la exportación es una forma, aunque no la única, de generar ingresos extraterritoriales excluidos.

Y en tercer lugar, si la Ley no constituye una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC porque no limita su exclusión a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.

9. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que la respuesta a estas preguntas es negativa en cada uno de los casos.

A. UNA EXCLUSIÓN FISCAL PUEDE SER PARCIAL Y NO SER UNA SUBVENCIÓN

10. En relación con el carácter parcial de la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida en la Ley, parece indiscutible que los Miembros de la OMC pueden abstenerse de gravar cualquier categoría de ingresos que deseen. Como ha explicado el Órgano de Apelación, los Miembros tienen "la potestad soberana ... de no gravar determinadas categorías de ingresos".⁴ Sin embargo, la cuestión sometida a la consideración del Grupo Especial es si los Miembros pueden decidir no gravar parcialmente una categoría de ingresos.

11. La dificultad para resolver esa cuestión reside en la definición de lo que constituye una categoría de ingresos y en las circunstancias en las que una exclusión parcial de una categoría puede equivaler al otorgamiento de una subvención. El Órgano de Apelación observó que estos casos son difíciles de resolver en abstracto, afirmando que "las palabras 'se condonen' sugieren que el Gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que 'en otro caso' se percibirían. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto, porque todos los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos".⁵ El Órgano de Apelación explicó que una exclusión tributaria debe compararse con "la

⁴ EVE (Órgano de Apelación), párrafo 90 (cursiva en el original).

⁵ EVE (Órgano de Apelación), párrafo 90 (cursiva en el original).

norma nacional vigente" del Miembro en cuestión para determinar si se han condonado ingresos "que en otro caso se percibirían".⁶ Por tanto, si la "norma nacional vigente" del sistema fiscal de un Miembro no gravaría una categoría de ingresos que está excluida por una medida impugnada, no puede decirse que "en otro caso se percibirían" ingresos.

12. La Ley no condona ingresos si se compara con cualquier norma vigente en los Estados Unidos. No hay ningún "punto de referencia normativo" en virtud del cual se gravarían los ingresos extraterritoriales, a no ser que se presuponga, en contravención del razonamiento del Órgano de Apelación, que los Estados Unidos gravan *todos* los ingresos. La Ley define los ingresos extraterritoriales excluidos, y esa definición, como todas las definiciones, engloba una categoría de elementos que satisfacen sus condiciones y una categoría de elementos que no la satisfacen. Sin embargo, el mero hecho de que la definición legal de los ingresos extraterritoriales excluidos no incluya todos los ingresos que los Estados Unidos teóricamente podrían gravar no convierte la Ley en una subvención. Si el Grupo Especial llegara a otra conclusión, cualquier categoría de ingresos definida que no estuviera sujeta a tributación constituiría una subvención. Una exención de participación del 95 por ciento aplicable a los dividendos en el extranjero repatriados sería una subvención, ya que conlleva la tributación del restante 5 por ciento. Y evidentemente una exención del 75 por ciento aplicable a los ingresos de sucursales en el extranjero parecería una subvención, porque el restante 25 por ciento está sujeto al pago de impuestos.

13. Si el Grupo Especial adoptara el criterio circular consistente en contraponer la "norma general" a la "excepción" propugnado por las CE, las consecuencias serían de largo alcance. Por consiguiente, si aceptara el razonamiento de las CE, el Grupo Especial tendría que articular algún criterio para determinar cuándo una norma tributaria es una "norma general" y cuándo no lo es.

14. Por lo que respecta a la Ley, tanto su estructura como sus antecedentes legislativos indican que los Estados Unidos trataron de hacer de la exclusión de los ingresos extraterritoriales una parte de su "norma general" aplicable a la tributación de los ingresos en los Estados Unidos. Por tanto, el Grupo Especial tendría que explicar por qué razón los Estados Unidos no enmendaron, o no podían enmendar, su legislación nacional en esa forma. En otras palabras, incumbiría al Grupo Especial orientar a los Estados Unidos -y a otros Miembros de la OMC- sobre los criterios aplicables a la elaboración de la legislación fiscal nacional que permitan garantizar que las medidas sean lo bastante "generales" para evitar que involuntariamente queden clasificadas como subvenciones. Sólo así podrían los Estados Unidos y otros Miembros de la OMC comprender dónde empiezan y dónde terminan las fronteras del artículo 1 a este respecto.

B. LA EXPORTACIÓN PUEDE SER UNA FORMA DE SATISFACER UN PRINCIPIO NEUTRAL

15. Por lo que se refiere a si la exportación puede ser una forma de satisfacer un principio neutral sin dar lugar a una supeditación a la exportación, los Estados Unidos han explicado que la Ley se aplica a una amplia gama de transacciones extranjeras de productos destinados a uso o consumo fuera de los Estados Unidos, con independencia del lugar donde esos productos se manufacturen. Parece en principio que ese aspecto de la Ley, sin más, no sería suficiente para aplicar el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La exportación puede ser una forma de satisfacer los requisitos previos de diversas subvenciones que, probablemente a juicio de todos los Miembros de la OMC, no son subvenciones a la exportación prohibidas.

16. No está claro en qué medida una empresa tendría necesariamente que exportar para satisfacer las prescripciones de la Ley, pero eso es una característica de la exclusión fiscal de los ingresos extranjeros o extraterritoriales. El hecho de que la exportación pueda ser una forma de satisfacer las

⁶ *Ibid.*

condiciones, neutrales con respecto a la exportación, de la Ley no hace que ésta esté "condicionada" a los resultados de exportación ni que "dependa de ellos para existir".

17. Sin embargo, las CE han sugerido que el grupo de empresas que exportarán con objeto de obtener ingresos extraterritoriales es relativamente grande, porque las CE creen que las transacciones que no son de exportación reguladas por la Ley están limitadas por la norma del 50 por ciento del valor. Los Estados Unidos han rebatido esa afirmación injustificada. No obstante, si el Grupo Especial aceptara las alegaciones de las CE y constatará que se ha producido una infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, los Estados Unidos sostienen que deberá aclarar si esa infracción es consecuencia de la aplicación de la regla del 50 por ciento o si la exclusión de los ingresos extraterritoriales está en sí y de por sí supeditada a la exportación.

18. Con respecto a la supeditación a la exportación es preciso plantear una última cuestión. Las CE han alegado, alternativamente, que la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley es inaceptable porque, a juicio de las CE, los Estados Unidos se han limitado a añadir una clase restringida de transacciones que no son transacciones de exportación a las exportaciones reguladas por las disposiciones relativas a las EVE. Las CE sostienen que esto es inaceptable porque los Miembros de la OMC no pueden subsanar una subvención a la exportación simplemente ampliando su ámbito de aplicación. Al mismo tiempo, las CE alegan que la Ley también es deficiente porque no es lo bastante amplia, ya que no se aplica a las importaciones.

19. Evidentemente, uno de esos argumentos no puede ser correcto. Los Estados Unidos han explicado que ninguno de ellos lo es. La Ley no obliga en absoluto a exportar, por lo que no está supeditada a la exportación. Como estas cuestiones afectan al fondo del presente asunto, los Estados Unidos solicitan al Grupo Especial que aclare: a) si el hecho de que la exportación sea únicamente una forma de obtener ingresos excluidos con arreglo a la Ley no es bastante para rechazar la Ley en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3; o b) si el hecho de que la Ley no se aplique a las importaciones justifica el rechazo de la Ley en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

C. UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PUEDE SER DE CARÁCTER PREVENTIVO

20. Otra esfera que requiere un análisis completo y razonado por parte del Grupo Especial es el significado de la nota 59 de pie de página cuando esta hace referencia a las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Al igual que en lo relativo a las subvenciones y la supeditación a la exportación, para llegar a una solución rápida y final de la presente diferencia es indispensable disponer de pautas claras sobre esta importante cuestión.

21. Las CE han pedido al Grupo Especial que imponga a lo que constituye una medida para evitar la doble imposición diversas condiciones que no figuran en el texto de la nota 59 de pie de página. Han afirmado que ese tipo de medidas debe obligar a los contribuyentes a tener un "establecimiento permanente" en la jurisdicción extranjera. Han alegado que esas medidas sólo pueden aplicarse a los ingresos directamente imputables a procesos económicos de los contribuyentes en el extranjero. Han aducido que los Miembros de la OMC no pueden utilizar al mismo tiempo exenciones y descuentos. Han llegado incluso a mantener que los Miembros deben demostrar la "necesidad" de establecer esas medidas y que los Miembros deben seguir exactamente el Modelo de Convenio OCDE.

22. Los Estados Unidos se referirán más adelante a estas cuestiones, pero, aun a riesgo de simplificar excesivamente las cosas, sugieren que el asunto puede reducirse a lo siguiente: ¿Impide el Acuerdo SMC a los Miembros que adopten medidas preventivas para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera? El texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página sugiere que ese criterio preventivo es aceptable, porque la frase comienza diciendo que el párrafo e) de la Lista ilustrativa no "coarta la posibilidad de un Miembro" de "evitar" la doble imposición.

23. Los Estados Unidos no sostienen que la Ley ofrece una compensación de los ingresos pagados en el extranjero perfectamente ajustada dólar por dólar. Sin embargo, esa estricta compensación no es lo único que permite la nota 59 de pie de página, y tampoco las medidas para evitar la doble imposición adoptadas en todo el mundo son tan estrictas. Los Estados Unidos han explicado que el método de exención es de carácter prospectivo y ofrece la exención con independencia de la cuantía de los impuestos realmente pagados en el extranjero. Los Estados Unidos no tiene noticia de que ningún país que aplique el método de exención obligue a los contribuyentes a demostrar que han tenido que tributar sobre todos los ingresos que reúnen las condiciones establecidas para la exención, y que la aplicación de la exención no dará lugar a un ahorro global de impuestos. Es instructivo observar que en la presente diferencia sólo Australia -tercero participante- ha propuesto una interpretación tan estricta. Los Estados miembros de las CE no impiden a sus contribuyentes que consigan ahorros fiscales globales, y por eso no es sorprendente que las CE no hayan apoyado la argumentación de Australia. En lugar de ello, han tratado de atribuir a la nota 59 de pie de página condiciones restrictivas que no cabe deducir del sentido corriente de su texto.

24. La cuestión clave en este contexto es si una medida está incluida en el ámbito de aplicación de la nota 59 de pie de página si excluye de tributación ingresos que podrían estar sujetos a tributación en el extranjero y por ello a doble imposición. Los Estados Unidos opinan que los ingresos extraterritoriales excluidos pueden estar legítimamente sujetos a tributación en una jurisdicción extranjera. Al mismo tiempo, la Ley es lo bastante flexible para satisfacer los diversos criterios que otros países aplican para hacer valer su jurisdicción fiscal. Por consiguiente, los Estados Unidos opinan que la Ley está englobada en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 de pie de página.

25. Si el Grupo Especial estimara que la nota 59 de pie de página no permite a los Miembros adoptar medidas preventivas para evitar la doble imposición, los Estados Unidos le solicitan respetuosamente que indique qué condiciones o limitaciones encuentra en la nota. En particular, los Estados Unidos solicitan al Grupo Especial que explique si los Miembros de la OMC deben determinar, transacción por transacción, si los ingresos han estado realmente sujetos a tributación en el extranjero, y si la compensación de la doble imposición tiene por límite la cuantía de impuestos pagados en el extranjero.

III. LOS ESTADOS UNIDOS HAN RESPONDIDO A TODAS LAS ALEGACIONES DE LAS CE

26. Los Estados Unidos se referirán ahora a cuestiones específicamente planteadas por las CE, comenzando por una refutación de la alegación injustificada de las CE, en su segunda comunicación, de que los Estados Unidos no han abordado algunos de sus argumentos y alegaciones.

A. LA POSIBILIDAD QUE LOS CONTRIBUYENTES NO EXPORTADORES TIENEN DE BENEFICIARSE DE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES DEMUESTRA QUE LA LEY ES NEUTRAL POR LO QUE RESPECTA A LAS EXPORTACIONES

27. Las CE incurren en error cuando alegan que los Estados Unidos no han respondido a su argumento de que la inclusión de los ingresos no derivados de exportaciones en la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley no deja a ésta fuera del alcance del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

28. Por el contrario, los Estados Unidos explicaron, en su primera comunicación, que el hecho de que tanto los exportadores como los no exportadores pudieran beneficiarse de la exclusión de los ingresos extraterritoriales pone de manifiesto la neutralidad de la Ley por lo que respecta a la exportación, y que esa neutralidad significa que la Ley no está supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Más concretamente, los Estados Unidos explicaron, en los párrafos 115 a 127 de la su primera comunicación, que la Ley se aplica a una

amplia gama de transacciones extranjeras, y que la exclusión establecida por la Ley se fundamenta en un trato igual para todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de manufactura de los productos objeto de esas transacciones. Los Estados Unidos explicaron asimismo que la cuantía de la exclusión en ningún caso dependía de la existencia de ventas de exportación.

29. Además, en los párrafos 133 a 136 de su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que no basta con que las CE aleguen que la exportación puede ser un medio de obtener ingresos excluidos. Como la Ley prevé la exclusión aunque no exista exportación, la exclusión establecida por la Ley no está supeditada, "como condición única o entre otras varias condiciones", a los resultados de exportación. Por tanto, los Estados Unidos respondieron claramente a la alegación de las CE de que la aplicación de la exclusión a los no exportadores en nada afectaba a la supeditación a la exportación.

B. LAS PERSONAS ESTADOUNIDENSES PUEDEN OBTENER INGRESOS EXTRATERRITORIALES SIN NECESIDAD DE EXPORTAR

30. Las CE alegan además que los Estados Unidos no respondieron al argumento de las CE de que "las mercancías producidas en los Estados Unidos sólo pueden obtener el beneficio de una forma; si se exportan".⁷

31. Los Estados Unidos han explicado que los contribuyentes estadounidenses no están obligados a exportar para obtener ingresos extraterritoriales. En los párrafos 118 a 120 y las correspondientes notas de la primera comunicación de los Estados Unidos se describe la amplia gama de transacciones extranjeras de las que pueden derivar ingresos extraterritoriales. En ese sentido, los Estados Unidos explicaron que los contribuyentes con sede en los Estados Unidos pueden obtener ingresos extraterritoriales mediante ventas de exportación y transacciones enteramente extranjeras de sucursales en el extranjero de esos contribuyentes con sede en los Estados Unidos.

32. En los párrafos citados, los Estados Unidos explicaron también que el mero hecho de que los exportadores pudieran beneficiarse de la exclusión de los ingresos extraterritoriales no hace que la Ley esté supeditada a la exportación. Los Estados Unidos ilustraron ese punto mediante una analogía, explicando que la inclusión de exportadores en el universo de beneficiarios de una subvención general a la producción o a las ventas no transforma esa subvención a la producción o a las ventas en una subvención supeditada a la exportación. De hecho, la nota 4 del Acuerdo SMC confirma ese análisis, ya que aclara que el mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será suficiente para considerarla supeditada a la exportación.

C. LOS ESTADOS UNIDOS DEMOSTRARON QUE LA NORMA DEL 50 POR CIENTO NO HACE QUE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES OBTENIDOS POR EMPRESAS EXTRANJERAS ESTÉ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN

33. Las CE alegan que los Estados Unidos no han hecho ninguna observación sobre el argumento de las CE de que la norma del 50 por ciento hace que la exclusión fiscal para los fabricantes extranjeros esté supeditada a la exportación. Sin embargo, los Estados Unidos, en la nota 102 de su primera comunicación, respondieron directamente a esa alegación afirmando que la norma del 50 por ciento no supone la supeditación a la exportación, porque no obliga a utilizar ningún producto exportado de los Estados Unidos. Los Estados Unidos se refirieron con más detalle a la interpretación errónea de la norma del 50 por ciento por parte de las CE en los párrafos 199 a 203 de su primera comunicación, donde explicaron por qué no es preciso incluir insumos estadounidenses en los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y, por consiguiente, por qué la norma no requiere la exportación de productos estadounidenses.

⁷ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 125.

D. LOS ESTADOS UNIDOS REFUTARON LAS ALEGACIONES DE LAS CE EN VIRTUD DEL ACUERDO SOBRE LA AGRICULTURA

34. La afirmación final de las CE con respecto a las cuestiones a las que supuestamente los Estados Unidos no respondieron se centra en las alegaciones de las CE en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura. Las CE aducen que la defensa de los Estados Unidos es "limitada" porque los Estados Unidos no discuten la alegación de las CE de que el análisis en virtud del Acuerdo sobre la Agricultura es, a los efectos del presente asunto, igual que el análisis en virtud del Acuerdo SMC.

35. Con independencia de la forma en que se interprete la respuesta de los Estados Unidos, éstos dejaron en claro en los párrafos 220 y 221 de su primera comunicación que la Ley no es una subvención a la exportación en el sentido del artículo 8 y el párrafo 1 del artículo 10 del Acuerdo sobre la Agricultura. Sin embargo, los Estados Unidos están de acuerdo con las CE en que el análisis en virtud del Acuerdo SMC es aplicable al Acuerdo sobre la Agricultura.

IV. LAS ALEGACIONES DE LAS CE SOBRE LOS ANTECEDENTES FÁCTICOS EXPUESTOS POR LOS ESTADOS UNIDOS

36. Los Estados Unidos se permiten ahora señalar a la atención del Grupo Especial algunos errores en la segunda comunicación de las CE, donde se critica la descripción de la Ley contenida en la primera comunicación de los Estados Unidos.

A. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ES EN LO FUNDAMENTAL LA MISMA SUBVENCIÓN QUE LA ESTABLECIDA EN LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EVE

37. El primer error es uno ya señalado anteriormente por los Estados Unidos. Las CE siguen alegando que la Ley establece "en lo fundamental la misma subvención" que las disposiciones relativas a las EVE. En apoyo de su posición, las CE se refieren a la magnitud de la exclusión y a la existencia de disposiciones transitorias.

38. Los Estados Unidos observan, en primer lugar, que las decisiones en el asunto *EVE* no se refieren a la cuantía de las "subvenciones" otorgadas por las disposiciones relativas a las EVE, y que en ningún caso sugieren que las fórmulas contenidas en esas disposiciones permiten determinar si los ingresos se percibirían en otro caso o si el programa está supeditado a la exportación. En consecuencia, aun suponiendo que los cálculos de las CE sean correctos, las fórmulas utilizadas en la Ley no hacen que la exclusión sea una subvención a la exportación.

39. Los Estados Unidos se permiten también señalar que las fórmulas establecidas en las disposiciones relativas a las EVE tenían una finalidad distinta de la que tienen en la Ley. Las fórmulas de las disposiciones relativas a las EVE distribuían los ingresos entre partes vinculadas en las mismas transacciones. Seguidamente, los impuestos se calculaban en relación con los ingresos asignados, sobre la base de los tipos aplicables. En la Ley se utilizan fórmulas para determinar qué porción de los ingresos extraterritoriales de un contribuyente puede estar sujeta a tributación. Si en la transacción intervienen partes vinculadas, se aplica la práctica de los Estados Unidos en materia de fijación de precios en condiciones de libre competencia consagrada en el artículo 482 del Código de Rentas Internas.⁸

40. Por lo que respecta a las disposiciones transitorias, las CE afirman que su mera presencia en la Ley demuestra que ésta "sustituye a las disposiciones relativas a las EVE". En la medida en que los Estados Unidos derogaron esas disposiciones y promulgaron en su lugar normas fiscales distintas y compatibles con la OMC, los Estados Unidos no niegan que la Ley "sustituyó a las disposiciones

⁸ Véase, por ejemplo, el Informe del Senado, página 4 (US-2).

relativas a las EVE". Dicho de forma más sencilla, los Estados Unidos sustituyeron una medida que se había constatado constituía una subvención a la exportación por una exclusión tributaria que no es una subvención a la exportación. De hecho, si los Estados Unidos realmente hubieran promulgado "fundamentalmente la misma subvención", las disposiciones transitorias habrían sido innecesarias.

B. LA LEY MODIFICA FUNDAMENTALMENTE EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS UNIDOS

41. Las CE impugnan también la alegación de los Estados Unidos de que la Ley introduce un "cambio fundamental" en la legislación tributaria estadounidense al enmendar la definición de la expresión clave "ingresos brutos" para excluir de ella los ingresos extraterritoriales. En apoyo de esa alegación, las CE afirman que los Estados Unidos siguen manteniendo, en lo fundamental, un criterio mundial a efectos de tributación, y sólo excluyen, con sujeción a determinadas condiciones, parte de los ingresos extraterritoriales.

42. En primer lugar, los Estados Unidos no han aducido que ahora han adoptado un sistema tributario territorial, sino únicamente que han incorporado elementos del sistema territorial de tributación. El cambio fundamental consagrado en la Ley fue la incorporación de limitaciones territoriales a la autoridad fiscal mundial de los Estados Unidos cuando antes no había prácticamente ninguna. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, el Congreso aclaró, en dos informes legislativos, que la imposición de limitaciones territoriales entrañaba cambios "fundamentales" en la autoridad fiscal de los Estados Unidos.

43. En segundo lugar, el que una exclusión sea parcial y el que esté sujeta a determinadas condiciones en nada afecta a la determinación de si la exclusión en sí misma representa un cambio fundamental en el sistema tributario estadounidense. Como explicaremos más adelante, el que una exclusión sea limitada o condicional no la convierte en una subvención.

44. Además, las CE citan un artículo publicado en *Tax Notes International* en apoyo de su alegación de que la exclusión establecida en la Ley "es una excepción restringida del tradicional modelo fiscal de los Estados Unidos que engloba los ingresos en cualquier parte del mundo de cada contribuyente, con independencia del lugar donde se obtengan".⁹ Las CE incurrir en error al apoyarse en esta cita cuidadosamente escogida.

45. En primer lugar, la cita utilizada por las CE es una cita de un comentario editorial de un periodista, y no una cita del representante del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, que en ningún caso hizo la declaración citada por las CE. En segundo lugar, las CE sacan la cita de contexto. Como se indica en el artículo, el representante del Departamento del Tesoro en cuestión estaba tratando de refutar la sugerencia "de que la nueva Ley sustitutiva del régimen fiscal aplicable a las empresas de venta en el extranjero debía interpretarse en el sentido de que los Estados Unidos abandonarían su estructura tributaria mundial para convertirla en un sistema *exclusivamente* territorial".¹⁰ Por consiguiente, lo que el representante del Departamento del Tesoro estaba diciendo es que los Estados Unidos no tienen en la práctica la intención de abolir el sistema tributario basado en la bonificación de los impuestos pagados en el extranjero y adoptar un sistema exclusivamente territorial. En consecuencia, la declaración del funcionario del Departamento del Tesoro no respalda la opinión de que la Ley representa una excepción a la legislación fiscal estadounidense en otro caso aplicable.

46. En tercer lugar, las observaciones de las CE sugieren que éstas prohibirían a los Miembros adoptar aspectos tanto de sistemas tributarios "mundiales" como de sistemas tributarios "territoriales",

⁹ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 29.

¹⁰ EC-10, página 2749 (cursiva añadida).

a pesar de que anteriormente han reconocido que sus propios Estados miembros tienen sistemas mixtos. Al parecer, si un Miembro adoptara aspectos de ambos sistemas, las CE considerarían que uno constituye una "excepción" al otro, y por ello una posible subvención. Sin embargo, el Órgano de Apelación ha rechazado este criterio, reconociendo que los Miembros pueden adoptar cualquier sistema tributario que deseen, incluido un sistema tributario híbrido.

C. LA LEY EXCLUYE EQUITATIVAMENTE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES

47. Las CE también rechazan la afirmación de los Estados Unidos de que todas las ventas en el extranjero reciben el mismo trato, y consideran que los Estados Unidos confunden expresiones como "transacciones extranjeras", "ventas en el extranjero", "productos extranjeros", "exportaciones" e "ingresos procedentes del extranjero". Son las CE, por el contrario, quienes tratan de introducir un elemento de confusión.

48. Los Estados Unidos han aclarado que la exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica a los obtenidos de una amplia gama de transacciones extranjeras, con independencia del lugar donde los productos se hayan fabricado. La Ley trata por igual a todos los contribuyentes estadounidenses que obtienen esos ingresos. La Ley se aplica igualmente a los particulares, las asociaciones y las empresas que obtienen ingresos extraterritoriales excluidos. La Ley se aplica a esos contribuyentes con independencia de que se encuentren en los Estados Unidos o en el extranjero, con la única condición de que estén sujetos a tributación en los Estados Unidos y obtengan ingresos extraterritoriales.¹¹

49. Por lo que respecta a la afirmación de las CE de que los Estados Unidos tratan de enmascarar la distinción entre "ingresos extraterritoriales" e ingresos "excluidos", los Estados Unidos han explicado que todos los ingresos excluidos en virtud de la Ley son ingresos extraterritoriales, y que todos los ingresos extraterritoriales, salvo los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas, están excluidos de los ingresos brutos. Los Estados Unidos no han tratado de confundir ninguna categoría de ingresos, y estiman que su posición es clara.

D. LAS CE NO HAN COMPRENDIDO LA DESCRIPCIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EUROPEOS HECHA POR LOS ESTADOS UNIDOS

50. Tras malinterpretar la posición de los Estados Unidos por lo que respecta a su propio sistema tributario, las CE proceden a falsear la descripción de los sistemas tributarios territoriales europeos hecha por los Estados Unidos. En particular, las CE impugnan la afirmación de los Estados Unidos de que los fabricantes europeos sólo pueden obtener las ventajas de una exención territorial si exportan. Las CE tratan de demostrar que esa afirmación es errónea describiendo la manera en que "una filial de distribución extranjera de un productor holandés" puede beneficiarse de una exención territorial enviando productos a los Países Bajos.

51. Esa argumentación deja perplejos a los Estados Unidos. En primer lugar, lo que éstos afirman es que si las CE tienen razón y un fabricante estadounidense tiene que exportar si quiere beneficiarse de la Ley, también las empresas que realicen transacciones comerciales en el marco de un sistema de exención de las CE tendrán que exportar para conseguir las ventajas de la exención. Por tanto, el marco de referencia adecuado sería una empresa holandesa que operara en las Antillas Neerlandesas, en cuyo caso sería preciso exportar para obtener ingresos exentos. La utilización por las CE de una empresa de las Antillas que envía productos a los Países Bajos simplemente no viene a cuento. Si los productos en cuestión se exportaron inicialmente de los Países Bajos a las Antillas, habría dos exportaciones. En cualquier caso, el ejemplo de las CE sólo sirve para reforzar la opinión de que la Ley, al aplicarse, se parece al sistema de exención utilizado por muchos Estados miembros de las CE.

¹¹ Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 a) 2) del IRC.

52. Sin embargo, lo que las CE no reconocen es que con arreglo a sus propios argumentos un fabricante europeo en un país con un sistema territorial sólo puede obtener ingresos procedentes del extranjero exentos si exporta. Esto no es algo que los Estados Unidos hayan inventado. El Grupo Especial encargado del asunto *Ejemplos de legislación fiscal* estableció, como cuestión de hecho, que Bélgica, Francia y los Países Bajos otorgaban a las exportaciones un trato fiscal más favorable que el concedido a las transacciones nacionales comparables, patrón preferido por las CE en la presente diferencia. Esta *constatación fáctica* del Grupo Especial nunca fue realmente impugnada por ninguno de los países europeos participantes en las deliberaciones del Consejo General que finalmente desembocaron en el Entendimiento de 1981. Que nosotros sepamos, hasta la fecha la *constatación fáctica* del Grupo Especial sigue siendo válida.

53. Los Estados Unidos han explicado por qué razón los argumentos de las CE están desencaminados, ya que la decisión de exportar queda al arbitrio de los agentes privados, y la exportación no es sino una de las formas de obtener ingresos excluidos. Pese a ello, las CE no han explicado en qué se diferencian sus sistemas de la Ley por lo que se refiere a la comparación entre el trato otorgado a las transacciones de exportación y el concedido a las transacciones internas. Los Estados Unidos reiteran su opinión de que los redactores del Acuerdo SMC nunca pudieron tener la intención de desaprobado medidas fiscales que, como la Ley, se parecen al sistema de exención utilizado por muchos Estados miembros de las CE.

V. LA CARGA DE LA PRUEBA

54. Al analizar los argumentos jurídicos en su segunda comunicación, las CE tratan en primer lugar de aminorar la carga de la prueba que les incumbe e incluso de desplazarla a los Estados Unidos. Hoy en día, en el marco de la OMC está claramente establecido que son las CE, como parte demandante, quienes están obligadas a presentar argumentos adecuados y pruebas justificativas para acreditar una presunción con respecto a cada uno de los elementos de cada una de las infracciones que presuntamente se han producido. Si no lo hacen, los Estados Unidos, como parte demandada en el presente procedimiento, no están obligados a refutar las alegaciones. El Órgano de Apelación ha explicado que "sólo después de que el Grupo Especial hubiera hecho una determinación *prima facie* de ese tipo, podría desplazarse a las Comunidades Europeas la carga de presentar pruebas y argumentos que refutaran la alegación del reclamante".¹²

55. Esa prescripción se ha aplicado en recientes procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21¹³, y aparentemente las CE así lo reconocen en el párrafo 51 de su segunda comunicación. Sin embargo, las CE alegan que los Estados Unidos están tratando de acrecentar la carga probatoria de las Comunidades, y que al hacerlo en cierto modo reconocen que las CE ya han acreditado una presunción. Las CE fundamentan su posición en la declaración de los Estados Unidos de que "en los casos centrados en una medida de aplicación general la carga de la prueba que incumbe a la parte reclamante debe ser más estricta".

56. El análisis de las CE es deficiente por varias razones. En primer lugar, las CE no tienen en cuenta que los Estados Unidos sólo hicieron esa declaración en el contexto del párrafo 4 del artículo III del GATT, y no como proposición general. Las mismas CE reconocieron que la

¹² *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la carne y los productos cárnicos (Hormonas) ("CE - Hormonas")*, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 13 de febrero de 1998, párrafo 109. Véase *Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de lana ("Estados Unidos - Camisas y blusas")*, WT/DS33/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 14 de la versión inglesa.

¹³ Véase, por ejemplo, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles - Recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS70/RW, informe del Grupo Especial, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 5.14.

cuantificación de las pruebas requeridas para cada alegación puede variar. Citaron el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Estados Unidos - Camisas y blusas* para fundamentar su afirmación de que "la cuantificación precisa y la determinación del tipo de pruebas que se necesitará para establecer esa presunción variará necesariamente para cada medida, para cada disposición y para cada caso".¹⁴ Por tanto, la cuantificación de las pruebas necesarias para acreditar una presunción en virtud de los artículos 1 ó 3 del Acuerdo SMC puede ser distinta de la cuantificación de las pruebas necesarias en virtud del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. En consecuencia, la argumentación de las CE sobre la carga de prueba carece de fundamento y debe ser rechazada por el Grupo Especial.

57. En segundo lugar, las CE aducen que, de conformidad con el informe sobre el asunto *Argentina - Textiles y prendas de vestir*, para satisfacer la carga de la prueba sólo están obligadas a demostrar que la "estructura y el diseño" de la Ley infringen una disposición de la OMC.¹⁵ Sin embargo, las CE citan mal la decisión del Órgano de Apelación en aquel asunto. Concretamente, el Órgano de Apelación afirmó que "estamos de acuerdo con el Grupo Especial en que hay razones suficientes para llegar a la conclusión de que la estructura y el diseño de los DIEM darán como resultado, *en relación con una gama determinada de precios de importación respecto de una categoría arancelaria pertinente*, una violación de las obligaciones contraídas por la Argentina en virtud del párrafo 1 del artículo II ...".¹⁶ El Órgano de Apelación hizo esa declaración basándose en una cantidad sustancial de pruebas presentadas por los Estados Unidos que demostraban que la Argentina había infringido sus consolidaciones arancelarias porque se habían asignado a los productos anteriormente importados, y necesariamente se asignarían a futuras importaciones, derechos superiores a las cantidades máximas permitidas. Por consiguiente, aunque la estructura y el diseño de las medidas adoptadas por la Argentina eran factores que podían tenerse en cuenta en aquel asunto, las alegaciones de los Estados Unidos se apoyaban en pruebas específicas y pertinentes que el Grupo Especial consideró creíbles.

58. En tercer lugar, las CE vienen a sostener implícitamente que con independencia de que hayan logrado establecer una presunción, el Grupo Especial puede hacer inferencias adversas para los Estados Unidos en la medida en que éstos no han presentado información solicitada por el Grupo Especial. Lo hacen en el párrafo 56 de su segunda comunicación, donde analizan esas inferencias adversas extraídas en el asunto *Canadá - Aeronaves*. Sin embargo, hasta la fecha este Grupo Especial no ha solicitado información alguna a los Estados Unidos. Por tanto, es del todo inaceptable que las CE le sugieran que haga inferencia adversas contra los Estados Unidos.

59. Por último, las CE se equivocan cuando alegan que los Estados Unidos han "han aceptado ... que les incumbe probar sus alegaciones en virtud de la nota 59 de pie de página".¹⁷ Esa afirmación es claramente incorrecta. Hay casos en los que la carga de la prueba para establecer una defensa afirmativa incumbe a la parte demandada; por ejemplo, en virtud del artículo XX del GATT. Sin embargo, la relación entre las infracciones de otras disposiciones del GATT y el artículo XX del GATT es fundamentalmente distinta de la relación entre la nota 59 de pie de página y el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. La nota 59 de pie de página "simplemente excluye de

¹⁴ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 52, donde se cita el asunto *Estados Unidos - Camisas y blusas*, página 14 de la versión inglesa.

¹⁵ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 54.

¹⁶ *Argentina - Medidas que afectan a las importaciones de calzado, textiles, prendas de vestir y otros artículos ("Argentina - Textiles")*, WT/DS56/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafo 62 (cursiva añadida).

¹⁷ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 45.

su ámbito de aplicación los tipos de situaciones abarcadas por el [apartado a) del párrafo 1 del artículo 3] de ese Acuerdo".¹⁸ Aunque la nota 59 de pie de página se caracterizase como una "excepción", esa caracterización no desplazaría la carga de la prueba ni requeriría un criterio más restringido o estricto para la interpretación de los tratados.¹⁹ Además, la nota 59 de pie de página simplemente "reconoce el derecho autónomo del Miembro"²⁰ a tomar medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Por tanto, en contraste con el artículo XX del GATT, que sólo es aplicable cuando se ha establecido una infracción de otro artículo del GATT, la nota 59 de pie de página restringe el ámbito de aplicación del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, en lugar de ofrecer la posibilidad de justificar una infracción. En consecuencia, las CE siguen estando obligadas a probar todos los aspectos de sus alegaciones sobre subvenciones a la exportación.

60. Los Estados Unidos sugieren respetuosamente al Grupo Especial que siga las pautas marcadas por el Órgano de Apelación en lo tocante a la carga de la prueba y requiera a las CE que acrediten una presunción para cada uno de los elementos de cada una de las presuntas infracciones objeto de examen.

VI. LOS ESTADOS UNIDOS NO OTORGAN UNA SUBVENCIÓN POR MEDIO DE LA LEY

61. A continuación nos referiremos a los principales argumentos jurídicos, empezando por la determinación de si la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC.

62. En su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que la definición de los ingresos brutos representa la frontera exterior de la jurisdicción fiscal estadounidense. La exclusión de los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos constituye, por tanto, el "punto de referencia normativo" o la "norma jurídica vigente" pertinente para determinar si la exclusión constituye una subvención en el sentido del artículo 1. Como ese punto de referencia establece que los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no "se percibirían en otro caso", la exclusión de esos ingresos no conlleva la condonación de ingresos públicos, por lo que no constituye una subvención.

63. Los argumentos en contrario de las CE no encuentran fundamento en el texto del artículo 1. A juicio de los Estados Unidos, esos argumentos son meras tentativas para demostrar que aunque los Estados Unidos se han adherido a la letra del Acuerdo SMC y han cumplido las decisiones sobre el asunto *EVE*, por alguna razón no satisfacen el "espíritu" del Acuerdo y de las decisiones, tal como lo interpretan exclusivamente las CE.

A. LA LEY NO "ELUDE" EL CRITERIO DE "SI NO FUERA POR"

64. La primera forma en que las CE tratan de fundamentar su posición aduciendo que los Estados Unidos, por medio de la Ley, han tratado de eludir el criterio de "si no fuera por" establecido por el Grupo Especial. Los Estados Unidos han explicado que la Ley tenía por objeto cumplir las decisiones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*. Contrariamente a lo sugerido por las CE, el Órgano de Apelación no excluyó la aplicación de un criterio "si no fuera por" a cualquier disposición nueva. Como consecuencia, los Estados Unidos trataron de asegurarse de que la Ley satisficiera el criterio de "si no fuera por".

¹⁸ *CE - Hormonas*, párrafo 104.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

65. La Ley satisface ese criterio porque la exclusión en ella establecida es el "punto de referencia normativo" de los Estados Unidos por lo que respecta al trato fiscal otorgado a los ingresos extraterritoriales. Las CE no han logrado demostrar que si no fuera por la exclusión los Estados Unidos gravarían los ingresos extraterritoriales, y se han limitado a afirmar, con carácter general, que si los Estados Unidos no hubieran tomado medidas para limitar su jurisdicción tributaria, esa jurisdicción podría ser más amplia de lo que realmente es.

66. Los Estados Unidos no ven con claridad por qué motivo es inaceptable un intento de buena fe de adherirse al texto de la decisión del Grupo Especial. Aunque el Órgano de Apelación haya expresado reservas sobre el texto, no lo ha rechazado en todos los casos. En efecto, si los Estados Unidos no hubieran tratado de satisfacer el criterio "si no fuera por", lo probable es que las CE estuvieran alegando que ello representaba una infracción de las disposiciones de la OMC.

67. La verdadera cuestión que las CE dejan de lado es la razón por la que el criterio de "si no fuera por" no es cuando menos una consideración pertinente por lo que respecta a la Ley. Con un argumento del tipo "cara yo gano, cruz tu pierdes", las CE han dado la impresión de que cualquier disposición legislativa de los Estados Unidos que satisfaga el criterio de "si no fuera por" en el presente caso constituiría una "elusión". Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que el hecho de que la Ley satisfaga el criterio de "si no fuera por" es una prueba pertinente de que la Ley no otorga una subvención en el sentido del artículo 1.

B. LOS INGRESOS BRUTOS REPRESENTAN LA FRONTERA EXTERIOR DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS UNIDOS

68. Tras intentar desembarazarse del criterio de "si no fuera por" establecido por el Grupo, las CE distorsionan seguidamente la declaración del Órgano de Apelación de que lo adecuado es comparar el trato fiscal otorgado en virtud de la medida impugnada con el trato fiscal que se otorgaría en "alguna otra situación". Las CE, aunque observan acertadamente que el trato fiscal en "alguna otra situación" tiene que ser el trato fiscal en virtud de un punto de referencia normativo pertinente, no aceptan la aseveración de los Estados Unidos de que la definición de los ingresos brutos, que incluye la exclusión de los ingresos extraterritoriales, representa en este caso el punto de referencia pertinente.

69. Las CE sostienen que la clasificación de ingresos como ingresos brutos no puede ser el punto de referencia adecuado porque "permitiría a los Miembros otorgar mediante el sistema impositivo cualquier subvención que deseen por el simple procedimiento de excluir los ingresos de que se trate de la definición de "ingresos brutos".²¹ Los Estados Unidos consideran que la Ley es distinta de una medida que, por ejemplo, rebaje los impuestos de una empresa o una rama de producción en particular. Sin embargo, al mismo tiempo, las conjeturas de las CE sobre "pendientes resbaladizas" deben conciliarse con el texto del artículo 1 y con el reconocimiento por parte del Órgano de Apelación de que los Miembros tienen la potestad soberana de "no gravar determinadas categorías de ingresos" sin que ello equivalga necesariamente a otorgar una subvención.

70. Como explicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, la distinción semántica entre una exclusión y una exención no permite determinar si una Ley otorga subvenciones en el sentido del Acuerdo SMC. Antes bien, el criterio establecido por el artículo 1 es si los impuestos sobre los ingresos excluidos serían en otro caso legalmente pagaderos al Estado. Con arreglo a ese criterio, las CE deben identificar alguna "norma nacional vigente" que gravaría los ingresos extraterritoriales. La única disposición de la legislación fiscal de los Estados Unidos que las CE citan es la excepción a la regla general de que los ingresos extraterritoriales están excluidos de tributación en los Estados Unidos. Dado que la Ley redefine específicamente la norma nacional vigente, las CE no destacan ninguna otra medida específica de la que la Ley constituya una excepción. Antes bien,

²¹ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 67.

las CE aparentemente aducen que la norma nacional vigente para los Estados Unidos es la tributación de los ingresos en todo el mundo, con independencia de lo que dispongan las leyes de los Estados Unidos. Visto desde esta perspectiva, los Estados miembros de las CE tienen ciertamente la gran fortuna de haberse beneficiado del accidente histórico de haber optado desde el principio por gravar los ingresos utilizando el método de exención.

71. Lo que las CE pasan por alto es que el Órgano de Apelación escogió "las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión" como base para determinar la existencia de una subvención. En la práctica, lo que solicitan al Grupo Especial no es sólo que convierta la excepción recaudatoria en la regla general, sino también que aplique el concepto estadounidense de "ingresos brutos" sin tener en cuenta una parte integral de su definición.

C. LAS CE IDENTIFICAN UN PUNTO DE REFERENCIA FALSO

72. Alternativamente, parece que las CE aducen que el punto de referencia adecuado en el presente caso es que "los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa ... son gravables si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos o están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades mercantiles de los Estados Unidos".²² El "punto de referencia" en el que las CE piden al Grupo Especial que se base es una combinación de dos conceptos distintos: la tributación de las empresas estadounidenses y la tributación de los ingresos efectivamente relacionados con una actividad comercial o mercantil en los Estados Unidos, ninguno de los cuales es aquí aplicable.

73. La referencia a los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses mediante actividades comerciales pone de manifiesto que las CE basan sus alegaciones en el sistema fiscal mundial de los Estados Unidos tal como existía antes de la Ley. Antes de la Ley, los ingresos obtenidos en cualquier parte del mundo por empresas estadounidenses estaban en términos generales sujetos a tributación en los Estados Unidos, con independencia de que la fuente de ingresos fuera extranjera o nacional. La Ley, sin embargo, impone limitaciones al sistema fiscal mundial estadounidense. Con arreglo a la Ley, los ingresos extraterritoriales obtenidos por empresas de los Estados Unidos no están sujetos a tributación en los Estados Unidos, porque en términos generales quedan fuera de la jurisdicción fiscal de los Estados Unidos. Por consiguiente, el punto de referencia identificado por las CE -la tributación general de los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses en cualquier parte del mundo- ya no existe.

74. Por tanto, las CE incurren en error cuando aducen que el punto de referencia adecuado en el presente caso es la tributación de los ingresos obtenidos por empresas estadounidenses en cualquier parte del mundo o los ingresos efectivamente vinculados con una actividad comercial o mercantil estadounidense.

D. LAS CE INCURREN EN ERROR CUANDO TRATAN DE ATRIBUIR ESPECIFICIDAD AL ARTÍCULO 1

75. En su segunda comunicación, las CE siguen aduciendo que la Ley otorga una subvención porque el alcance de la exclusión es demasiado limitado. Este argumento se basa en una forma fundamentalmente equivocada de entender el artículo 1, que tal vez se refleja con mayor claridad en la declaración de las CE de que "la esencia misma de una subvención es que un gobierno da a algunos pero no a otros".²³ Simplemente desde un punto de vista técnico, esta afirmación es incorrecta, porque un gobierno podría conceder una donación a todas y cada una de las personas jurídicas de su territorio, y cada una de esas donaciones seguiría siendo una subvención en el sentido del artículo 1, si

²² Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 68.

²³ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 80.

bien una subvención no específica. En términos más generales, las CE sostienen que la Ley es una subvención porque supuestamente no se aplica con limpieza y claridad, es decir, sin condiciones, a una categoría de ingresos.

76. Sin embargo, la posición de las CE por lo que respecta al alcance de la exclusión establecida en la Ley es incompatible con el texto del Acuerdo SMC. La definición de subvención en el artículo 1 en nada afecta a la amplitud o limitación de una medida gubernamental. La especificidad sólo es pertinente en virtud del artículo 2 del Acuerdo SMC cuando se ha determinado, en virtud del artículo 1, que existe una subvención.

E. LA ALEGACIÓN DE LAS CE DE QUE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES DEBEN DEFINIRSE GENERAL Y OBJETIVAMENTE Y CON NEUTRALIDAD NO ENCUENTRA FUNDAMENTO EN EL TEXTO DEL ARTÍCULO 1

77. Las CE tratan de respaldar su argumento relativo a la especificidad alegando que los ingresos extraterritoriales son una categoría de ingresos arbitrariamente definida. Afirman que sólo las categorías de ingresos excluidos que se definan "general y objetivamente y con neutralidad" pueden evitar ser consideradas como subvenciones. Esa posición, además de no encontrar fundamento alguno en el Acuerdo SMC, choca frontalmente con la declaración del Órgano de Apelación de que "en principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee". El Órgano de Apelación, al declarar que ésta no es una cuestión que pueda resolverse "en abstracto, porque los gobiernos pueden en teoría gravar todos los ingresos", aclaró que la tributación de "categorías en particular" no es una cuestión de derecho internacional, y compete exclusivamente a los Estados Miembros. Una medida que no grava una categoría de ingresos -con independencia de la forma en que éstos se definan- sólo es una subvención si esos ingresos serían gravados en virtud de una "norma nacional vigente" de la legislación fiscal de ese Miembro. El que esa categoría, a juicio de las CE o de cualquier otro Miembro, se haya o no se haya definido "general y objetivamente y con neutralidad" carece de importancia.

78. Por lo demás, las CE, aunque tuvieran razón al aducir que sólo pueden gravarse de forma distinta las categorías de ingresos definidas "general y objetivamente y con neutralidad", no han demostrado que la Ley no lo haga al definir los ingresos extraterritoriales. Los Estados Unidos han explicado que se obtienen ingresos extraterritoriales en todas las transacciones extranjeras de productos utilizados o consumidos fuera de los Estados Unidos, con independencia de su lugar de fabricación. Las CE no han demostrado por qué motivo esta categoría no es "general", "objetiva", o "neutral".

F. LOS INFORMES DE LA OFICINA PRESUPUESTARIA DEL CONGRESO Y EL DEPARTAMENTO DEL TESORO CITADOS POR LAS CE NO INDICAN QUE SE HA OTORGADO UNA SUBVENCIÓN

79. Los Estados Unidos reiteran su objeción a la utilización indebida por las CE del estudio de la Oficina Presupuestaria del Congreso en apoyo de la alegación de que la Ley condona ingresos que en otro caso se percibirían. El "costo" citado por las CE es en realidad una comparación de las consecuencias presupuestarias de la Ley con las consecuencias de las disposiciones relativas a las EVE y el anterior sistema tributario mundial de los Estados Unidos. Como los Estados Unidos han establecido un nuevo punto de referencia normativo para la tributación de los ingresos extraterritoriales, el costo citado por las CE no refleja "ingresos condonados". Este argumento viciado no resulta más válido por el mero hecho de que las CE lo reiteren.

VII. LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS EXTRATERRITORIALES NO ESTÁ SUPEDITADA A LA EXPORTACIÓN

80. En lo tocante a la supeditación a la exportación, las CE, de la misma manera que malinterpretan la definición de subvención en el artículo 1, incurren en error en su interpretación del

apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Resulta significativo que los argumentos de las CE no contengan referencias al texto de esa disposición o a la interpretación reiterada de la palabra "supeditadas" por el Órgano de Apelación. Aun después de que los Estados Unidos, en su primera comunicación, hubieran puesto de relieve esas deficiencias, las CE han seguido haciendo caso omiso del sentido corriente del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. El hecho de que las CE no tengan en cuenta los criterios jurídicos aplicables al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 priva de toda validez a sus alegaciones en virtud de esa disposición.

A. EL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 NO REQUIERE, A EFECTOS DE DETERMINAR LA SUPEDITACIÓN A LA EXPORTACIÓN, UNA COMPARACIÓN ENTRE EL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS INGRESOS DE EXPORTACIÓN Y EL APLICABLE A LOS INGRESOS DERIVADOS DE VENTAS EN EL MERCADO INTERIOR

81. Uno de los principales argumentos de las CE es que el criterio para determinar si una subvención está supeditada a la exportación es si esa subvención otorga a los ingresos de exportación un trato más favorable que a los ingresos obtenidos de transacciones comparables en el mercado interior.

82. Sin embargo, el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no contempla esa comparación, y las CE no han podido invocar nada en el texto de esa disposición que indique que sea preciso hacerla. De hecho, las CE tratan incluso de desviar el análisis del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 alegando que el sentido corriente de la palabra "exportación" "no es de mucha ayuda".²⁴ Las CE tampoco han citado ningún informe de un grupo especial de la OMC o del Órgano de Apelación en el que el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se interprete en la forma propuesta por las CE.

83. El texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 se centra en la determinación de si un Miembro de la OMC *supedita* la disponibilidad de una subvención a los resultados de exportación. Por esa razón, el Órgano de Apelación ha explicado que la supeditación a la exportación se demuestra cuando el otorgamiento de una subvención está "condicionado" a la exportación o "depende de ella para su existencia". Además, el Órgano de Apelación ha afirmado que una subvención está supeditada a la exportación cuando "sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de exportación".

84. Las CE destacan varios párrafos de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación en los que efectivamente se indica que para determinar la existencia de una subvención a la exportación puede ser pertinente una comparación entre los ingresos de exportación y los obtenidos en el mercado interior. Sin embargo, la parte de la Lista ilustrativa pertinente a efectos de la presente diferencia, el párrafo e), no contiene tal comparación. No hay ninguna base para dar por sentado, como hacen las CE, que el criterio de la comparación puede aplicarse generalmente al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 por el hecho de que *algunos* párrafos de una Lista *ilustrativa* así lo hagan.

85. En cualquier caso, como indicaron los Estados Unidos en su primera comunicación, varios de los párrafos de la Lista ilustrativa en los que las CE apoyan sus argumentos parecen proponer una comparación cuya finalidad, más que determinar si una categoría de beneficiarios indiscutiblemente relacionada con la exportación recibe una subvención, es determinar si una subvención está supeditada a la exportación. Evidentemente, la exención o remisión de impuestos indirectos sobre productos exportados a que se hace referencia en el párrafo g) de la Lista estaría específicamente relacionada con la exportación, pero el requerimiento de que esa exención o remisión sea "por una cuantía que exceda" de la aplicable a los productos en el mercado interior tiene claramente la finalidad de determinar si realmente existe una subvención.

²⁴Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 86.

B. LA EXPORTACIÓN NO ES "UNA ENTRE OTRAS VARIAS CONDICIONES"

86. Haciendo una vez más caso omiso del sentido corriente del texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, las CE comunicaron al Grupo Especial que "no opinan sobre el significado de la palabra 'otras'" en la frase "una entre otras varias condiciones".²⁵ Los Estados Unidos sostienen que esto no es una respuesta adecuada al argumento de los Estados Unidos sobre el sentido de la prescripción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 de que una subvención esté supeditada "a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones" para que constituya una subvención a la exportación prohibida. En su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron que la frase "una entre varias otras condiciones" significa que los resultados de exportación pueden ser una condición *adicional* a otras también aplicables, pero que para obtener la subvención es preciso que haya resultados de exportación. El requisito de supeditación a la exportación establecido en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no puede satisfacerse simplemente demostrando que la exportación es una entre varias posibles formas de obtener una subvención.

87. La falta de respuesta de las CE a esta cuestión es una deficiencia crucial en sus alegaciones.

C. LOS FABRICANTES ESTADOUNIDENSES NO ESTÁN OBLIGADOS A EXPORTAR

88. En vez de intentar ceñirse al texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, las CE se limitan a alegar que los fabricantes estadounidenses están obligados a exportar sus productos para obtener ingresos extraterritoriales excluidos, y que eso es suficiente para demostrar que la exclusión está supeditada a la exportación. Sin embargo, las CE pasan por alto que los fabricantes estadounidenses pueden fabricar y a menudo fabrican en el extranjero mediante sucursales extraterritoriales que prestan servicios en mercados extranjeros, obteniendo así ingresos extraterritoriales sin necesidad de exportar. Los fabricantes estadounidenses pueden producir y vender fuera de los Estados Unidos. En la medida en que la Ley ofrece incentivos que podrían influir en el lugar donde una empresa decide producir sus mercancías, la Ley ofrece los mismos incentivos a la producción de mercancías fuera de los Estados Unidos que a la producción dentro de los Estados Unidos. Esta es otra manifestación de la neutralidad de la Ley por lo que respecta a las exportaciones y del trato igualitario que otorga a los contribuyentes.

89. Las CE tratan de desviar este argumento diciendo que, si bien los fabricantes estadounidenses pueden elegir dónde fabricar y por ello no necesitan exportar para beneficiarse de la Ley, esto no ocurre cuando las partes pueden vender productos en los Estados Unidos. Sin embargo, este argumento adolece de los mismos vicios. Las partes que venden productos en los Estados Unidos pueden optar por obtenerlos de fuera de los Estados Unidos, y optar por realizar transacciones totalmente ajenas a los Estados Unidos. Además, como explicó el Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - Barras de plomo*, las subvenciones se otorgan a personas físicas o jurídicas y no a operaciones productivas, o, cabe suponer, a las mercancías resultantes de esas operaciones.²⁶

90. Por consiguiente, lo que en este caso hay que determinar es si la Ley impone a las personas o las empresas de los Estados Unidos la condición de exportar a fin de obtener ingresos extraterritoriales excluidos. Sostenemos que tal condición no se impone. La Ley no obliga a ningún contribuyente a exportar para invocar su derecho a la exclusión de los ingresos extraterritoriales.

²⁵ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 112.

²⁶ Véase *Estados Unidos - Establecimiento de derechos compensatorios sobre determinados productos de acero al carbono aleado con plomo y bismuto y laminado en caliente originarios del Reino Unido*, WT/DS138/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 7 de junio de 2000, párrafo 58.

91. Es importante observar que la interpretación de las CE significaría que las exenciones territoriales establecidas en la mayor parte de los países europeos facilitan subvenciones supeditadas a la exportación, circunstancia ésta a la que las CE se han negado obstinadamente a responder. Ello se debe a que, con arreglo al análisis de las CE, los fabricantes de los países europeos que utilizan el método de exención sólo pueden beneficiarse de esa exención si exportan. Los ingresos derivados de las ventas de esos fabricantes en el mercado interior no reúnen las condiciones exigidas para una exención comparable. Con arreglo al método escogido por las CE para analizar la supeditación a las exportaciones, es irrelevante que las exenciones territoriales de las CE se apliquen a los ingresos obtenidos mediante transacciones totalmente extranjeras y mediante importaciones porque, según las CE, las transacciones de exportación se gravan más favorablemente que las transacciones en el mercado interior comparables.

D. LAS CE NO PUEDEN FUNDAMENTAR UNA ALEGACIÓN DE SUPEDITACIÓN *DE FACTO* A LA EXPORTACIÓN

92. En el contexto de lo que las CE ahora denominan "argumentos subsidiarios"²⁷, las CE alegaron, en su primera comunicación, que la Ley estaba supeditada *de facto* a la exportación porque las empresas extranjeras rara vez optarían por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos, por lo que sólo los exportadores se beneficiarían de la exclusión de los ingresos extraterritoriales. Los Estados Unidos respondieron que esa opción no es necesaria cuando la empresa que fabrica y vende los productos en el extranjero es una sucursal extraterritorial de una empresa estadounidense.

93. Conscientes probablemente de la grave deficiencia de su argumentación, las CE sostienen ahora que los casos en los que una empresa estadounidense optará por establecer una sucursal "tienen que ser, en términos relativos, mucho menos frecuentes que los casos en que la empresa estadounidense decidirá establecer una filial en la jurisdicción extranjera".²⁸ Por consiguiente, el argumento "*de facto*" de las CE se ha ampliado tanto que ahora las CE alegan que sólo los exportadores pueden beneficiarse y se beneficiarán de la exclusión porque, por distintas razones, ni las sucursales ni las filiales en el extranjero aprovecharán en la práctica la exclusión. Sin embargo, tanto los argumentos de las CE relativos a las sucursales como los relativos a las filiales son falsos y carecen de fundamento.

1. Sucursales

94. Las CE no sostienen que las empresas estadounidenses no pueden establecer sucursales que fabriquen y vendan en el extranjero y obtengan ingresos extraterritoriales, y tampoco sostienen que la Ley limita la posibilidad de que las empresas estadounidenses establezcan sucursales en el extranjero. En lugar de ello, simplemente afirman, sin fundamento, que "generalmente hay diversas razones, tanto fiscales como comerciales, para preferir la forma jurídica de una filial".²⁹

95. En los párrafos 117 a 125, las CE enumeran una serie de factores que supuestamente indican que las empresas estadounidenses rara vez, o jamás, optarán por operar por intermedio de sucursales en lugar de hacerlo por intermedio de filiales. Las CE reconocen que "evidentemente la elección de la forma jurídica que han de adoptar las operaciones de manufactura en el extranjero depende de las circunstancias especiales de cada caso"³⁰, pero seguidamente, despreciando su propia advertencia, hacen amplísimas generalizaciones sobre decisiones comerciales específicas.

²⁷ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 114.

²⁸ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 118.

²⁹ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 118.

³⁰ *Ibid.*

96. Las CE no fundamentan su sesgada enumeración de factores, y se abstienen cuidadosamente de mencionar las muchas consideraciones opuestas. Contrariamente a lo afirmado por las CE, hay diversos factores que aconsejan la utilización de una sucursal. Entre ellos cabe mencionar los siguientes:

- las operaciones realizadas por medio de una sucursal en el extranjero ofrecen mucha más flexibilidad que las realizadas por intermedio de una filial. A menudo, las sucursales pueden establecerse y disolverse sin ninguna formalidad. En contraste, el establecimiento de una empresa conlleva significativos costos de transacción, como requisitos mínimos en materia de capital y cuotas de constitución y registro como sociedad. Es frecuente que la satisfacción de estos requisitos genere gastos de asistencia jurídica.
- El mantenimiento de una empresa genera otros costos de transacción, como el pago de un conjunto distinto de gerentes y directivos, la celebración de reuniones periódicas del consejo de administración y el mantenimiento de un conjunto separado de libros y registros. El desarrollo del negocio por intermedio de una sucursal no está sujeto a ninguna de esas exigencias.
- Aparte de los costos de transacción derivados del establecimiento y el mantenimiento de una empresa separada, las empresas están a menudo sujetas a requisitos en materia de información más engorrosos que los aplicables a las sucursales. Deben, por ejemplo, preparar sus propias declaraciones de impuestos y sus estados de cuentas.

97. Desde una perspectiva fiscal, la utilización de una empresa genera dos segmentos tributarios, uno a nivel empresarial y uno a nivel de accionista. La adición de nuevas capas de empresas puede multiplicar este problema, a no ser que la legislación tributaria prevea mecanismos de compensación como la consolidación de grupos. Por lo general, la legislación de los Estados Unidos no permite la consolidación de grupos para las empresas extranjeras. Además, por lo que respecta a las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero, una empresa estadounidense tendría derecho a una bonificación directa por el pago de esos impuestos aplicable a los ingresos de la sucursal que no estén excluidos en virtud de la Ley. En contraste, una empresa estadounidense sólo tendría derecho a obtener una bonificación indirecta por impuestos pagados en el extranjero si recibiera dividendos de su filial en el extranjero.

98. La lista de factores de las CE, además de incompleta, es engañosa. Por ejemplo, las CE observan que las filiales en el extranjero de empresas de los Estados Unidos generalmente pueden aplazar el pago de impuestos estadounidenses sobre sus ingresos activos. Sin embargo, el aplazamiento del pago de impuestos en los Estados Unidos carece de importancia si la jurisdicción extranjera grava los beneficios de la filial en el extranjero. El aplazamiento carece también de importancia si la empresa matriz estadounidense necesita en ese momento el efectivo generado por sus filiales en el extranjero. Por último, el aplazamiento no puede obtenerse para ingresos que sean ingresos de la subparte F. Por tanto, los presuntos beneficios del aplazamiento, de los que tanto partido se saca, no son tan significativos como las CE sugieren.

99. Las CE también hacen referencia a la responsabilidad limitada propia de las empresas. Sin embargo, en el mundo real de los negocios, la única protección efectiva en materia de responsabilidad es la derivada de la protección soberana resultante del mantenimiento de la sede central en otra jurisdicción, y no de la operación local por intermedio de una filial. Además, las jurisdicciones a menudo brindan protección mediante responsabilidad limitada a entidades que no son sociedades anónimas, como las sociedades de responsabilidad limitada en los Estados Unidos. Por tanto, es frecuente que una empresa estadounidense pueda operar en una jurisdicción extranjera en forma de sucursal a efectos fiscales en los Estados Unidos preservando al mismo tiempo la protección derivada de la responsabilidad limitada que le brinda la legislación local.

100. Las CE alegan que la fijación de los precios de transferencia plantea más problemas a las sucursales que a las empresas. Esto es falso. La fijación de los precios de transferencia es igualmente significativa entre entidades constituidas por separado que entre una empresa y sus sucursales. Por lo que respecta a los incentivos, la forma de sucursal también ofrece algunas ventajas fiscales. Por ejemplo, las sucursales en Francia de empresas estadounidenses generalmente pueden deducir de sus ingresos en Francia la parte que les corresponde de los gastos en la oficina central, mientras que las filiales francesas de empresas estadounidenses no pueden hacer esa deducción.

101. En suma, la lista de razones por las que las empresas estadounidenses preferirían operar por intermedio de filiales que por intermedio de sucursales presentada por las CE es demasiado simplista y en algunos casos totalmente errónea.

2. Filiales en el extranjero

102. Las CE se muestran ahora de acuerdo con los Estados Unidos en que las empresas extranjeras pueden optar y optarán por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos. Aunque las CE mantienen que esos casos serán "raros"³¹, los Estados Unidos observan complacidos que ahora las CE reconocen que las empresas extranjeras son una categoría legítima de contribuyentes que pueden excluir ingresos extraterritoriales. Naturalmente, queda por ver si esto es realmente raro o habitual, y las CE no han presentado ninguna prueba que fundamente de un modo u otro sus argumentos.

103. En contraste, los Estados Unidos han presentado pruebas que indican que las empresas extranjeras optarán por convertirse en contribuyentes en los Estados Unidos y excluir ingresos extraterritoriales. La declaración de una empresa extranjera adjunta a la segunda comunicación de los Estados Unidos como EE.UU. - Prueba documental 9 describe un caso en el que una empresa extranjera optaría por la asimilación y excluiría los ingresos extraterritoriales. Esa declaración es tanto más significativa cuanto que ha sido hecha por una de las empresas más grandes del mundo, y además antes de que el Gobierno de los Estados Unidos publicara pautas administrativas reguladoras del proceso por el que en definitiva se permitirá a esas empresas hacer tales opciones.

104. El argumento de las CE en el sentido de que no se les puede pedir que faciliten al Grupo Especial pruebas en apoyo de su teoría de la supeditación *de facto* es inaceptable. Si no tienen o no pueden obtener pruebas suficientes para fundamentar lo que por lo demás parece ser una mera suposición y predicción, deberían haberse abstenido de hacer esas alegaciones. Como indicó el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*, lo que caracteriza precisamente a las alegaciones de supeditación *de facto* a la exportación es que tienen que demostrarse con pruebas distintas de la medida impugnada en sí misma. No basta con que las CE hagan afirmaciones no fundamentadas y seguidamente pidan a los Estados Unidos que las refuten. A falta de pruebas suficientes, el Grupo Especial debe rechazar los argumentos *de facto* de las CE.

E. EL PÁRRAFO E) DE LA LISTA ILUSTRATIVA NO AMPLÍA EL ALCANCE DEL APARTADO A) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

105. En su primera comunicación, las CE afirmaron que el párrafo e) de la Lista ilustrativa amplía el alcance de la frase "supeditadas ... a los resultados de exportación" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En respuesta, los Estados Unidos demostraron que el párrafo e) no puede ampliar el sentido de la supeditación a la exportación, porque ese concepto sirve para definir el alcance y la aplicabilidad del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Los casos incluidos en la Lista ilustrativa no son sino ejemplos de subvenciones a la exportación prohibidas. Aclaran el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero no identifican subvenciones prohibidas que no están supeditadas a la exportación en el sentido de dicha disposición.

³¹ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 131.

106. Aparentemente, en su segunda comunicación las CE renuncian a su posición inicial, reconociendo que el párrafo e) simplemente identifica un tipo especial de subvención a la exportación que es pertinente por lo que respecta a los impuestos directos. Las CE han reconocido que la Lista ilustrativa está vinculada al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 al utilizar la frase "con inclusión de las [subvenciones a la exportación] citadas a título de ejemplo en el Anexo I", y el sentido corriente de las palabras "con inclusión" es el de estar contenidas, el de tener en cuenta en forma que incluye o el de incorporar. Todas esas definiciones sugieren precisamente lo que los Estados Unidos han mantenido desde el primer momento, es decir, que la Lista ilustrativa ofrece ejemplos de subvenciones que satisfacen el criterio establecido en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

107. A pesar de reconocerlo, las CE siguen aferrándose a la idea de que el párrafo e) "es pertinente como fuente separada de prohibición de subvenciones a la exportación".³² Si lo que las CE sugieren es que una medida puede estar englobada en el párrafo e) pero no en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y constituir una subvención a la exportación prohibida, los Estados Unidos discrepan. Si así fuera, la Lista ilustrativa haría mucho más que *ilustrar* subvenciones supeditadas a los resultados de exportación.

108. Además, los Estados Unidos no comprenden cómo puede decirse que una medida que, como la Ley, no hace referencia alguna a la exportación, no requiere la exportación, y se aplica a una amplia gama de transacciones que no son de exportación, está "relacionada específicamente con las exportaciones". Una vez más, las CE esgrimen argumentos que no guardan la menor relación con el texto de la disposición objeto de examen.

VIII. LAS CE NO HAN DEMOSTRADO QUE LA LEY NO ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

109. Hasta el momento, los Estados Unidos han puesto de relieve diversas esferas en las que las CE han formulado argumentos que no encuentran fundamento en el texto de las disposiciones de la OMC pertinentes y que son incompatibles con los métodos adecuados de interpretación del derecho internacional público. En ninguna parte se pone mejor de manifiesto el carácter heurístico de los métodos de interpretación propugnados por las CE que en el contexto de sus argumentos para determinar si la Ley es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página. Las CE piden al Grupo Especial que haga caso omiso del texto de la nota 59 de pie de página, y tratan de introducir en la OMC principios fiscales que no han sido considerados y adoptados por sus Miembros. El Grupo Especial debe rechazar la tentativa de las CE de modificar el texto de la nota 59 de pie de página.

A. EL CRITERIO VICIADO DE LAS CE PARA INTERPRETAR LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA

110. El método utilizado por las CE para adivinar el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página es tan extraordinario que merece repetirse aquí. En su segunda comunicación, las CE afirman que "las palabras 'doble imposición' e 'ingresos procedentes del extranjero' son expresiones especiales con un sentido específico".³³ De ello sacan la conclusión de que "un análisis del sentido especial que esas expresiones han adquirido en la esfera de la tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen".³⁴

³² Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 149.

³³ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 183.

³⁴ *Ibid.*

111. Las CE se equivocan en todo. En primer lugar, aunque tal vez sea cierto que las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" se utilizan frecuentemente en la esfera tributaria, no está claro que sean objeto de aceptación universal en tanto que "significados específicos". Más importante aún, la OMC no ha aceptado ningún "significado específico" para esas expresiones. Si los Miembros de la OMC hubieran llegado a un acuerdo sobre esos "significados específicos", esas definiciones se habrían reflejado de algún modo en el texto del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC. Naturalmente, no se ha incluido para esas expresiones ninguna definición de esa naturaleza.

112. La afirmación de las CE de que el "sentido especial que esas expresiones han adquirido en la esfera de tributación es un punto de partida más útil que las definiciones que da el diccionario de las palabras que las componen"³⁵, además de representar una desviación radical de los principios de interpretación establecidos por el Órgano de Apelación, es también engañosa. Las CE no se remiten en ningún momento de su análisis, y mucho menos como punto de partida, al sentido corriente del texto de la quinta frase de la nota 59 de pie de página.

113. Al empezar -y terminar- por definiciones "especiales" que no figuran en el texto, las CE pasan por alto numerosos pronunciamientos del Órgano de Apelación sobre la interpretación de los tratados. El Órgano de Apelación ha explicado que "hay que atribuir a los términos de un tratado ... su sentido corriente, en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".³⁶ El Órgano de Apelación ha explicado asimismo que "el texto del tratado constituye la base del proceso interpretativo: 'la interpretación se basará fundamentalmente en el texto del tratado'".³⁷

114. Además, con arreglo al párrafo 4 del artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, para que el "sentido especial" prevalezca sobre el sentido corriente de un término, tendrá que establecerse que "tal fue la intención de las partes". Por consiguiente, las CE, al propugnar un "sentido especial", están obligadas a demostrar que los redactores de la nota 59 de pie de página tuvieron la intención de dar a los términos el "sentido especial" que sugieren. Las CE ni siquiera han intentado demostrar tal cosa.

115. Una interpretación que comienza por un "sentido especial" extrínseco y sin fundamento -y que en ningún momento trata de analizar el sentido corriente del texto- nunca puede ser acertada.

B. LAS CE INCURREN EN ERROR CUANDO TRATAN DE BASARSE EN NORMAS DE LA OCDE PARA DAR SENTIDO A DOS DISPOSICIONES DE LA OMC

116. Aparentemente, las CE alegan que el "sentido especial" que adscriben a las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" emana del Modelo de Convenio OCDE. Sin embargo, las CE atribuyen al Convenio una importancia que no puede tener en relación con la OMC. Además, las CE malinterpretan el propio Convenio.

³⁵ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 183.

³⁶ *Estados Unidos - Pautas para la gasolina reformulada y convencional ("Gasolina reformulada")*, WT/DS2/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 29 de abril de 1996, página 23. Los grupos especiales y el Órgano de Apelación de la OMC deben basarse en "las normas usuales de interpretación del derecho internacional público". Párrafo 2 del artículo 3 del ESD.

³⁷ *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas ("Japón - Bebidas alcohólicas")*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 15.

1. La pertinencia del Convenio OCDE

117. Los Estados Unidos hicieron referencia al Convenio OCDE para ilustrar distintos métodos para evitar la doble imposición y, más concretamente, para señalar a la atención del Grupo Especial el hecho de que el método de exención (o no tributación) se utiliza comúnmente y es ampliamente aceptado para evitar la doble imposición.³⁸ Al hacerlo, los Estados Unidos tomaron la precaución de poner de manifiesto que no consideraban que esos convenios (o, ciertamente, ningún otro acuerdo) pudieran sustituir el texto de las disposiciones de la OMC pertinentes. Los Estados Unidos se refirieron al Convenio únicamente como ejemplo.³⁹ También podían haberse referido perfectamente al Modelo de Convenio de las Naciones Unidas, o haber pasado revista a diversas medidas para evitar la doble imposición aplicadas en distintas partes del mundo, para llegar a los mismos resultados.

118. En contraste, las CE invocan el Convenio OCDE literalmente para crear definiciones de términos utilizados en el Acuerdo SMC. En efecto, las CE piden al Grupo Especial que acepte en todos sus detalles el Convenio OCDE como si éste estuviera integrado en el Acuerdo SMC. No hay razón alguna para hacer tal cosa. El Acuerdo SMC no prevé en ninguna parte que las normas de otra organización puedan aportar la definición de una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero a los efectos de la nota 59 de pie de página. Por muchas que sean las ventajas del Convenio OCDE, sus disposiciones no puede injertarse *in toto* en el Acuerdo SMC cuando no hay indicación alguna de que tal fuera la intención de los redactores del Acuerdo. El que la segunda frase del párrafo k) del Anexo I contenga una referencia al *Acuerdo relativo a las directrices para los créditos a la exportación concedidos con apoyo oficial de la OCDE* indica que los redactores del Acuerdo SMC sabían cómo integrar criterios de la OCDE cuando deseaban hacerlo.

119. Además, sólo *algunos* Miembros de la OMC han acordado atenerse a las disposiciones del Convenio. El hecho de que "prácticamente todos los países *industrializados*" sigan las pautas del Convenio, como afirman las CE⁴⁰, no es una base sobre la cual puedan alterarse los derechos y obligaciones de los Miembros de la OMC. Es indudable que no pocos Miembros de la OMC se sorprenderían de saber que al adherirse a la Organización, se comprometían a aplicar y cumplir el Convenio OCDE. Entre ellos estarían los Estados Unidos. Como observaron las CE en su segunda comunicación, los Estados Unidos basan sus propios tratados fiscales en algunos conceptos de la OCDE, pero no en todos.⁴¹

120. Como medio para introducir el Convenio OCDE "por la puerta de atrás", las CE proponen que se recurra a medios de interpretación complementarios. Sin embargo, ese recurso sólo es adecuado cuando se ha establecido el sentido corriente del texto, y exclusivamente cuando esa interpretación deja el sentido de la disposición de que se trate "ambiguo u oscuro" o conduce a un resultado "manifiestamente absurdo o irrazonable".⁴² Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que no hay en palabras como "evitar", "doble", "imposición", "extranjeros" o "procedentes" nada que convierta la quinta frase de la nota 59 de pie de página en algo incompatible con la norma general de interpretación, haciendo necesario el recurso a medios complementarios. Para decirlo simplemente, el sentido corriente de esos términos es fácilmente discernible, y debe orientar al Grupo Especial en sus deliberaciones.

³⁸ *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 178 a 186.

³⁹ *Ibid*, nota 153.

⁴⁰ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 187.

⁴¹ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 186.

⁴² *Convención de Viena*, artículo 32.

121. Aunque se necesitaran esos medios complementarios, el Convenio OCDE no sería la fuente en la que habría que apoyarse. Los medios complementarios podrían incluir "los trabajos preparatorios del tratado o las circunstancias de su celebración", o tal vez otras fuentes pertinentes de la intención de los redactores.⁴³ Sin embargo, no hay en los antecedentes de negociación indicación alguna de que los redactores estuvieran pensando en el Convenio OCDE, que no es uno de los acuerdos de la OMC abarcados y que como tal no puede considerarse parte del contexto para interpretar la nota 59 de pie de página.⁴⁴

122. Además, el Convenio OCDE sólo sirve como modelo para tratados bilaterales entre naciones que tratan de establecer normas comunes para evitar la imposición de los ingresos obtenidos por sus nacionales. El Convenio no es un acuerdo multilateral que cumplan directamente todos sus signatarios, sino un modelo que se sigue parcialmente en los tratados fiscales bilaterales en él basados. Es significativo que el Convenio no tenga necesariamente por objetivo ser un modelo para la legislación nacional. A menudo, las medidas nacionales para evitar la doble imposición no siguen el modelo de la OCDE. Los tratados fiscales bilaterales se conciertan frecuentemente, al menos en parte, para limitar el alcance de las prácticas fiscales nacionales.

2. Las CE citan erróneamente la definición de establecimiento permanente en el Convenio OCDE

123. El Convenio OCDE, aunque fuera un modelo para las leyes fiscales nacionales, y aunque ofreciera pautas para interpretar las disposiciones de la OMC, no respaldaría la interpretación estricta de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE.

124. Las CE observan que el Convenio OCDE requiere la existencia de un "establecimiento permanente" en un país para que ese país pueda ejercer su jurisdicción tributaria sobre los ingresos de las transacciones mercantiles de un contribuyente. Las CE mantienen que un "establecimiento permanente" es en realidad una sede comercial fija y que opera con continuidad.⁴⁵

125. Sin embargo, las CE sólo citan una parte de la definición de "establecimiento permanente" de la OCDE, concretamente los párrafos 1 y 2 del artículo 5 del Convenio, donde se identifican los tipos más complejos de "establecimiento permanente". Esas disposiciones se refieren a un "establecimiento" comercial que es en cierto sentido "permanente" -es decir, un "lugar fijo de negocios". También enumeran los tipos de establecimientos comerciales más "permanentes" que podrían generar ingresos gravables: las oficinas, las fábricas, los talleres o las minas.

126. Lo que las CE omiten en su examen es que el Convenio establece también otro límite, más bajo, para determinar la existencia de un "establecimiento permanente". Ese criterio alternativo refleja las diferencias de opinión entre los países sobre lo que puede constituir un "establecimiento permanente". El párrafo 5 del artículo 5 del Convenio estipula que puede existir un "establecimiento permanente" cuando una persona actúa por cuenta de una empresa no residente y esa persona está autorizada a "concluir contratos en nombre de la empresa". El Comentario del Convenio explica, con respecto al párrafo 5 del artículo 5, que "es un principio generalmente aceptado que una empresa debe ser tratada como si tuviera un establecimiento permanente en un Estado si en determinadas condiciones hay una persona que actúa por cuenta de ella, aunque esa empresa pueda no tener un

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ Véase *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la importación de determinados productos avícolas*, WT/DS69/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafos 79 a 81 (el Acuerdo sobre Semillas Oleaginosas no era un "acuerdo abarcado", y como tal no contenía las obligaciones pertinentes de las Comunidades Europeas de conformidad con el Acuerdo sobre la OMC).

⁴⁵ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 193 a 197.

lugar fijo de negocios en ese Estado ...".⁴⁶ El Comentario explica seguidamente que la parte que actúa por cuenta de una empresa no residente puede ser una persona o una sociedad, y que sólo es preciso que sus facultades se ejerciten en más de un caso aislado.⁴⁷ Por tanto, es claro que lo que constituye un "establecimiento permanente" con arreglo a las normas de la OCDE puede no ser del todo permanente y carecer incluso de un lugar fijo de negocios.

3. La Ley requiere acertadamente que existan suficientes contactos con una jurisdicción fiscal extranjera

127. Aunque los Estados Unidos y algunos otros países aplican el concepto de "establecimiento permanente" en sus tratados fiscales bilaterales, no aplican necesariamente el mismo criterio para determinar si una empresa ha de estar sujeta a sus respectivos impuestos sobre la renta. Como explicaron los Estados Unidos en su segunda comunicación, los tratados fiscales bilaterales sirven como estrato *adicional* para evitar la doble imposición, complementando la legislación nacional. La legislación fiscal de diversas naciones establece una jurisdicción fiscal para abarcar los ingresos de los no residentes que es más amplia que la derivada del concepto de "establecimiento permanente" utilizado en algunos tratados fiscales. Los tratados fiscales bilaterales que requieren un "establecimiento permanente" ofrecen una doble compensación frente a esos criterios más agresivos. El hecho de que las naciones recurran a tratados fiscales bilaterales para evitar que sus empresas se vean sometidas al pago de impuestos en el extranjero a falta de un "establecimiento permanente" en ningún caso significa que no puedan fijarse niveles más bajos al establecerse la jurisdicción tributaria nacional y, como consecuencia de ello, al promulgarse medidas nacionales para evitar la doble imposición.

128. Los países tienen distintas opiniones y prácticas sobre lo que somete a las empresas no residentes a la autoridad tributaria de un país. Los Estados Unidos, por ejemplo, no consideran generalmente necesario requerir que las empresas no residentes tengan un "establecimiento permanente" dentro de los Estados Unidos para estar sujetas a tributación en ese país. En lugar de ello, procuran determinar si un contribuyente tiene suficientes contactos con los Estados Unidos, por lo que respecta a una transacción o una serie de transacciones dadas, para constatar que ha realizado "actividades mercantiles o comerciales en los Estados Unidos". Los ingresos "efectivamente vinculados" con esas actividades comerciales o mercantiles están sujetos a tributación en los Estados Unidos. En suma, los Estados Unidos no consideran necesario que exista una operación comercial fija o duradera. Como explicaron en su segunda comunicación, otros países, por ejemplo el Canadá, tampoco consideran necesario que exista un "establecimiento permanente" para gravar a las empresas no residentes.⁴⁸

129. La Ley tiene en cuenta que, al igual que los Estados Unidos, otros países de otras partes del mundo pueden tratar de aplicar impuestos a las empresas extranjeras aunque no mantengan un "establecimiento permanente" en el país que grava. Reconoce que los países aplican distintos criterios que pueden dar lugar a sutiles distinciones fácticas para determinar si los ingresos están sujetos a sus regímenes fiscales. En consecuencia, la Ley requiere que las transacciones que generan ingresos extraterritoriales tengan diversos atributos extranjeros que puedan crear un nexo con un régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses puedan verse sujetos a tributación en el extranjero.

⁴⁶ Párrafo 5 del artículo 5 y Comentario del Modelo de Convenio OCDE, C (5)-13. Se adjunta, como EE.UU. - Prueba documental 18, una copia del Comentario.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Segunda comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 62.*

130. Las CE afirman sin más que los procesos económicos en el extranjero y otros atributos extranjeros a que se hace referencia en la Ley no pueden dar lugar a doble imposición.⁴⁹ Sin embargo, incurren en error cuando afirman que la Ley "excluye del pago de impuestos ingresos que *no* pueden gravarse en ningún otro país".⁵⁰ Las transacciones y actividades de las que pueden derivar ingresos extraterritoriales pueden, por el contrario, someter a los contribuyentes estadounidenses al pago de impuestos en el extranjero. De hecho, algunas transacciones en el marco de la Ley pueden tener lugar totalmente fuera de los Estados Unidos. Para probar lo contrario, las CE tienen que hacer algo más que expresar su opinión.

131. Las CE, en efecto, se apoyan en suposiciones que son inexactas. En el párrafo 197 de su segunda comunicación, afirman que "en principio es posible que las actividades arriba enumeradas se realicen por medio de un establecimiento permanente situado en un país distinto de los Estados Unidos, pero ... es mucho más probable que esas operaciones se realicen dentro de los límites territoriales de los Estados Unidos". Sin embargo, como los Estados Unidos han destacado reiteradamente, la Ley requiere que un nivel mínimo de procesos económicos extranjeros tenga lugar fuera de los Estados Unidos para todas y cada una de las transacciones.⁵¹

C. EL CONVENIO OCDE NO DEFINE LOS "INGRESOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO"

132. Las CE no sólo tratan de atribuir a los detalles del Convenio OCDE más importancia de la que tienen, sino también de extrapolar del Convenio normas que éste ni siquiera contiene. Dando un giro de 180 grados a su anterior posición en la presente diferencia en el sentido de que los "ingresos procedentes del extranjero" y las "actividades económicas en el extranjero" no son una y la misma cosa, las CE aducen ahora que, como consecuencia del Convenio OCDE, los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página significan los ingresos directa y exclusivamente imputables a actividades económicas en el extranjero.⁵² Las CE reconocen que el Convenio no contiene esa definición, pero sostienen que ésta puede "deducirse de las disposiciones de ese Convenio".⁵³

133. Los Estados Unidos han explicado al Grupo Especial que discrepan de ese enfoque restringido. Remiten respetuosamente al Grupo Especial a los párrafos 190 a 192 de su primera comunicación y a los párrafos 56 a 59 de su segunda comunicación, donde explican por qué motivos la expresión "ingresos procedentes del extranjero", tal como se emplea en la quinta frase de la nota 59 de pie de página, no está exclusivamente limitada a los ingresos imputables a actividades económicas en el extranjero. Los Estados Unidos han explicado que el texto de la nota 59 de pie de página no requiere una interpretación tan estricta, y en lugar de ello propugnan un enfoque más flexible que tenga en cuenta distintos tipos de ingresos, así como la complejidad derivada de la determinación de lo que puede hacer que los ingresos sean "extranjeros".

134. Curiosamente, las disposiciones del Convenio OCDE citadas por las CE, lejos de respaldar la interpretación estricta por ellas propugnada, confirman la posición de los Estados Unidos. El artículo 10, que se refiere a los ingresos por dividendos, regula el método para evitar la doble imposición de una forma de ingresos pasivos, es decir, de ingresos que no están directamente relacionados con procesos económicos en el extranjero. Al igual que los ingresos por intereses y otras

⁴⁹ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 196 a 198.

⁵⁰ *Ibid*, párrafo 191.

⁵¹ Artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 942 b) 3) del IRC.

⁵² Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 203 y 204.

⁵³ *Ibid*, párrafo 201.

formas de ingresos pasivos, los ingresos por dividendos pueden eximirse para evitar la doble imposición con arreglo al párrafo 5 del artículo 10 (y al párrafo 2 del artículo 23) del Convenio aunque la parte que obtenga esos ingresos no realice ninguna actividad económica relacionada con ellos, tanto en el ámbito nacional como en el extranjero. Lo que puede hacer que los dividendos y otros tipos de ingresos pasivos sean "extranjeros" es que se reciban de una empresa o un banco extranjeros. En otras palabras, lo extranjero es el origen de los pagos. El Convenio OCDE no especifica dónde han de tener lugar las actividades comerciales de una empresa que pague dividendos.

135. Lo mismo cabe decir por lo que respecta al trato dado por la OCDE a los "beneficios empresariales" con arreglo al artículo 7 del Convenio. Esa disposición se aplica en lo fundamental a todos los beneficios de una empresa, y no sólo a los directamente imputables a los procesos económicos de la propia empresa que tengan lugar fuera del país donde reside.

136. Por consiguiente, la alegación de las CE de que sólo los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero pueden ser "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de la nota 59 de pie de página no encuentra fundamento en las disposiciones de la OCDE citadas por las CE.

D. EL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS QUISO QUE LA LEY SIRVIERA COMO MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

137. Llevadas de su celo por conseguir que la Ley se suprima, las CE no se limitan a reelaborar disposiciones de la Ley, normas de la OMC y artículos del Convenio OCDE, sino que incluso se permiten, por lo que respecta a la intención legislativa subyacente en la Ley, sustituir la opinión del Congreso de los Estados Unidos por su propia opinión. Las CE afirman no una sino dos veces que el Congreso de los Estados Unidos no tenía intención de que la Ley sirviera como medida para evitar la doble imposición.⁵⁴

138. Los Estados Unidos reconocen que discernir las intenciones concretas de un órgano legislativo no siempre es fácil, pero en el presente caso hay pruebas sólidas e indiscutibles sobre esta cuestión. Los dos comités del Congreso encargados de examinar la política fiscal de los Estados Unidos y elaborar las leyes fiscales de los Estados Unidos afirmaron inequívocamente que la Ley tenía por objeto servir como medida para evitar la doble imposición, y que se había diseñado a esos efectos. El informe del Comité de Medios y Arbitrios de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos, que se ha facilitado al Grupo Especial como EE.UU. - Prueba documental 3, indica, en las páginas 10, 19 y 21, que "la exclusión de ... ingresos extraterritoriales es un medio para evitar la doble imposición". El informe contiene también, en la página 11, un análisis en el que se observa que la exclusión establecida en la Ley tiene hasta cierto punto el objetivo de apartar a los Estados Unidos de su dependencia predominante de los descuentos fiscales como medio de evitar la doble imposición para acercarlos al modelo de exención europeo. De manera análoga, el informe del Comité de Finanzas del Senado de los Estados Unidos, que se ha facilitado como EE.UU. - Prueba documental 2, indica, en las páginas 2, 6 y 8, que la exclusión establecida por la Ley sirve para evitar la doble imposición.

139. Además, la estructura de la Ley demuestra en qué modo ésta sirve como medida para evitar la doble imposición. En el artículo 114 (d), la Ley descarta la aplicación de bonificaciones fiscales a los ingresos excluidos con objeto de evitar lo que las CE denominan "doble mitigación" de la "doble imposición".⁵⁵ Como consecuencia de ello, la exclusión es el único método para evitar la doble imposición aplicable a los ingresos extraterritoriales excluidos en virtud de la legislación de los Estados Unidos. Si la Ley no descartara las bonificaciones fiscales, los contribuyentes

⁵⁴ *Ibid*, párrafos 41 y 209.

⁵⁵ *Ibid*, párrafo 218.

estadounidenses podrían recurrir a la exclusión y a las bonificaciones con respecto a los mismos ingresos, con lo que la compensación podría resultar excesiva. Con la misma finalidad, los Estados Unidos limitan la cuantía de las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero que los contribuyentes estadounidenses pueden aplicar a los ingresos no excluidos en virtud de la Ley mediante las normas relativas a las fuentes de los ingresos establecidas en el artículo 943. Esto impide lo que las CE denominan "compensación excesiva" a los contribuyentes.⁵⁶ Aunque es cierto que como consecuencia de la aplicación de esas normas la compensación de la doble imposición puede ser menos completa que si se aplica el método de descuento, los Estados Unidos han explicado que normalmente las bonificaciones sólo compensan parcialmente la doble imposición.

E. EL HECHO DE QUE LOS ESTADOS UNIDOS UTILICEN TAMBIÉN BONIFICACIONES FISCALES CARECE DE IMPORTANCIA

140. En un esfuerzo más por crear una norma que no existe en los acuerdos de la OMC, las CE alegan que los Estados Unidos no pueden recurrir a la exclusión como método para evitar la doble imposición porque también utilizan bonificaciones fiscales. Esta es otra aseveración que no encuentra fundamento alguno en el texto pertinente del Acuerdo SMC ni en la práctica fiscal internacional habitual.

141. Como han explicado anteriormente los Estados Unidos, se acepta ampliamente que, en términos generales, la compensación de la doble imposición puede lograrse mediante una exención de los ingresos extranjeros, mediante una bonificación por los impuestos pagados en el extranjero o mediante la aplicación de un convenio fiscal en virtud del cual los países participantes ceden facultades tributarias sobre categorías concretas de ingresos. Como las CE han reconocido, la mayoría de sus miembros, si no todos, emplean estos tres mecanismos, en distinto grado, para evitar la doble imposición.⁵⁷ De ello se hace eco el Comentario del artículo 23 del Convenio OCDE por lo que respecta al uso alternativo de exenciones y descuentos: "los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de ambos métodos".⁵⁸ El Comentario va aún más lejos, ya que afirma que hay casos en los que deben utilizarse descuentos aunque la exención sea la norma general de un régimen fiscal dado.⁵⁹

142. El Comentario de la OCDE sólo es pertinente en la medida en que refleja el hecho de que muchos países, al igual que los Estados Unidos, establecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero. Incluso Francia, que supuestamente tiene el sistema fiscal más territorial de las CE, ofrece a sus contribuyentes la posibilidad de optar entre una exención territorial o la bonificación por impuestos pagados en el extranjero. Si ofrecer esa opción fuera de por sí un motivo de infracción del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, como alegan las CE, muchas opciones disponibles en virtud de legislaciones fiscales de todo el mundo serían inaceptables.

143. Sin embargo, esta circunstancia no se da, porque no hay en el Acuerdo SMC nada que prohíba a los Miembros utilizar este tipo de mecanismo alternativo para evitar la doble imposición. La nota 59 de pie de página permite a los Miembros de la OMC escoger el mecanismo, ya que estipula que la prohibición de las exenciones, remisiones o aplazamientos de impuestos directos relacionados específicamente con las exportaciones a que se refiere el párrafo e) de la Lista ilustrativa de Subvenciones a la Exportación "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de

⁵⁶ *Ibid*, párrafo 213.

⁵⁷ Anexo EC-2, página 2 (US-5).

⁵⁸ US-7, página C (23)-10.

⁵⁹ *Ibid*.

adoptar *medidas* destinadas a evitar la doble imposición" (cursiva añadida). Este texto es particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición.

144. Contrariamente a lo alegado por las CE, la nota 59 de pie de página no permite a los Miembros establecer medidas para evitar la doble imposición únicamente cuando esas medidas son "necesarias".⁶⁰ La nota 59 de pie de página no condiciona en absoluto a la necesidad el derecho a evitar la doble imposición. No es una disposición, como el artículo XX del GATT, que sólo permite determinadas prácticas si se demuestra que una medida es "necesaria". La nota 59 de pie de página deja en claro que este derecho no está sujeto a limitaciones, y que cada Miembro puede optar por el método que desee para alcanzar ese objetivo aceptable.

F. EL ARGUMENTO DE LAS CE BASADO EN EL PRINCIPIO DE LA PLENA COMPETENCIA ESTA FUERA DE LUGAR

145. Las CE hacen, por lo que respecta a la doble imposición, otra observación que requiere respuesta. Aducen que la Ley es inaceptable porque, a su entender, no se fundamenta en el principio de la plena competencia para calcular los impuestos aplicables a los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas. Las CE confunden dos conceptos distintos.

146. El principio de la plena competencia sólo es pertinente a efectos de la OMC para asignar ingresos entre partes vinculadas en transacciones de exportación. Esto es consecuencia de la segunda frase de la nota 59 de pie de página, donde se estipula que " los Miembros reafirman el principio de que los precios de las mercancías en transacciones entre empresas exportadoras y compradores extranjeros bajo su control o bajo un mismo control deberán ser, a efectos fiscales, los precios que serían cargados entre empresas independientes que actuaran en condiciones de plena competencia". El principio de la plena competencia no es aplicable a la forma en que se calcula la cuantía de los impuestos o se fija el tipo impositivo una vez establecidos los ingresos de un contribuyente dado.

147. Sin embargo, en el presente caso las CE se quejan precisamente de eso. Estiman que los cálculos fiscales que figuran en el artículo 3 de la Ley, por el que se enmienda el artículo 941 a) 1) del IRC, son de algún modo incompatibles con el principio de la plena competencia. Sin embargo, esos cálculos se limitan a establecer la cuantía de los ingresos que pueden someterse a tributación. No guardan relación alguna con la forma en que los ingresos se asignan a distintas partes vinculadas. Cuando esa asignación es pertinente o necesaria en relación con ingresos extraterritoriales, se hace de conformidad con un criterio estricto de plena competencia con arreglo al artículo 482 del IRC. Como se explica en un informe legislativo adjunto a la Ley, aunque ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación dictaron resoluciones sobre la idoneidad de las fórmulas administrativas de fijación de precios establecidas en las disposiciones relativas a las EVE para asignar ingresos entre partes vinculadas, "al no requerirse entidades separadas, no se requieren transferencias entre empresas nacionales y empresas extranjeras vinculadas. Si hubiera transferencias entre partes vinculadas, se aplicarían los principios generales de la plena competencia".⁶¹

G. LA LEY NO OFRECE UNA DOBLE EXENCIÓN TRIBUTARIA

148. En los párrafos 214 a 218 de su segunda comunicación, las CE sostienen que la Ley permite "acumular" las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero y la exclusión por lo que respecta a unos mismos ingresos, los que están sujetos a impuestos retenidos en la fuente en el extranjero. Esto es falso.

⁶⁰ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, sección 4.6.4.

⁶¹ Informe de la Cámara (US-3), página 18.

149. Las CE incurren en error al definir los impuestos retenidos en la fuente. Esos impuestos son impuestos directos aplicables a determinados tipos de ingresos pasivos; por ejemplo, intereses, dividendos y regalías. El artículo 943 d) del IRC es coherente con esa definición porque: a) los impuestos retenidos en la fuente son impuestos directos, y los artículos 901 y 903 del IRC regulan las bonificaciones por el pago de impuestos directos; y b) los impuestos retenidos en la fuente son impuestos en origen, por lo que se aplican sobre "una base distinta de la residencia". La expresión "impuestos retenidos en la fuente" en el artículo 943 d) no se refiere a los impuestos aplicables a los beneficios empresariales, como se observa en los antecedentes legislativos de la Ley, que indican que los impuestos retenidos en la fuente regulados por el artículo 943 d) "serían de naturaleza análoga a los impuestos sobre ingresos brutos descritos en los artículos 871 y 881". Los artículos 871 y 881 del IRC regulan impuestos retenidos en la fuente sobre ingresos brutos aplicables en los Estados Unidos a los ingresos pasivos. Por consiguiente, la hipótesis desarrollada por las CE en el párrafo 217 se basa en una premisa falsa.

150. Aunque las CE hubieran definido correctamente los impuestos retenidos en la fuente, cosa que no han hecho, la Ley no permite la doble exención de los ingresos sujetos a impuestos retenidos en la fuente. En materia de ingresos extraterritoriales excluidos, la Ley representa el *único* método para evitar la doble imposición. Por consiguiente, la Ley descarta la bonificación por impuestos pagados en el extranjero en lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos. Sin embargo, los ingresos extraterritoriales no excluidos pueden estar sujetos a tributación tanto en los Estados Unidos como en el extranjero. En consecuencia, pueden obtenerse bonificaciones por pago de impuestos en el extranjero sobre los ingresos que no están excluidos.

151. El artículo 943 d) estipula que los impuestos retenidos en la fuente son imputables a ingresos extraterritoriales que no sean ingresos extraterritoriales excluidos. De ese modo, los contribuyentes pueden pedir bonificaciones por el pago en el extranjero de los impuestos retenidos en la fuente aplicados a esos ingresos. No hay una acumulación de "beneficios", como alegan las CE, porque los ingresos con respecto a los cuales se solicita la bonificación no son ingresos extraterritoriales excluidos.

IX. LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY NO ESTÁ SUPEDITADA AL EMPLEO DE PRODUCTOS NACIONALES CON PREFERENCIA A LOS IMPORTADOS EN INFRACCIÓN DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

152. En lo tocante a los argumentos formulados por las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, cabe señalar que esa disposición sólo es pertinente si el Grupo Especial antes constata: a) que la exclusión establecida por la Ley constituye una subvención; y b) que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición en el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página. Los Estados Unidos sostienen respetuosamente que, por las razones antes expuestas, ninguna de esas constataciones estaría justificada.

153. Con todo, por si el Grupo Especial decidiera examinar la alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, los Estados Unidos han demostrado que la exclusión establecida en la Ley no está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. La norma del 50 por ciento no obliga a sustituir productos extranjeros por productos estadounidenses. De hecho, los productos objeto de transacciones que generan ingresos extraterritoriales no tienen necesariamente que incluir insumos producidos en los Estados Unidos, y pueden estar totalmente compuestos por insumos extranjeros. Dicho simplemente, la exclusión de los ingresos extraterritoriales no está supeditada ni condicionada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, ni depende de ese empleo para existir.

154. Las CE han impugnado la posición de los Estados Unidos en cuatro formas distintas. En primer lugar, aducen que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 no obliga a la parte demandante a

probar que exista supeditación al contenido local en todos los casos. En segundo lugar, sostienen que la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* no es aplicable al presente asunto. En tercer lugar, sostienen que la información contenida en su Anexo fundamenta su alegación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. En cuarto lugar, rechazan el argumento de los Estados Unidos de que el principio del origen atenúa los efectos de la norma del 50 por ciento.

A. LA ALEGACIÓN DE LAS CE EN VIRTUD DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3 SE BASA EN UN CRITERIO JURÍDICO INADECUADO

155. En lo tocante a la primera alegación de las CE -que no están obligadas a demostrar la supeditación al contenido local producto por producto-, las Comunidades Europeas afirman que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, e incluso una ligera preferencia por los productos nacionales".⁶² Las CE afirman seguidamente que "sólo tienen que demostrar, basándose en el texto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que esa Ley, *en abstracto*, o *en algunos casos*, dará lugar al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados".⁶³

156. Esas afirmaciones de las CE son claramente incompatibles con el criterio jurídico aplicable consagrado en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. El Órgano de Apelación ha confirmado que esa disposición obliga al demandante a demostrar que una subvención está supeditada o condicionada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados y depende de ese empleo para existir. El demostrar que existe una "ligera preferencia" por los productos nacionales, o que en algunos casos se emplearán productos nacionales con preferencia a los importados, no hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté "supeditada" al empleo de esos productos nacionales.

157. El hecho de que las CE impugnen la Ley "en sí misma" y no hagan "alegación alguna por lo que respecta a su aplicación a un sector en particular o un producto en particular" en nada menoscaba la obligación de las CE de demostrar la supeditación en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Las CE están obligadas a demostrar que la norma del 50 por ciento, tal como es, hace que la exclusión de los ingresos extraterritoriales esté supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. El hecho de que la norma del 50 por ciento esté redactada de modo que desde cualquier punto de vista es tan aceptable que se empleen productos extranjeros como que se empleen productos nacionales confirma que la Ley no está supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

B. EL ASUNTO *CANADÁ - AUTOMÓVILES* ES DIRECTAMENTE APLICABLE A LA PRESENTE DIFERENCIA

158. Las CE sostienen que el asunto *Canadá - Automóviles* no es aplicable al presente caso porque las medidas impugnadas en aquél se referían a una categoría cerrada de beneficiarios, y no a la "serie indeterminada e ilimitada de casos y de beneficiarios"⁶⁴ regulada por la Ley. Por tanto, aunque reconocen que el Órgano de Apelación tuvo en cuenta la forma en que las prescripciones locales se aplicaban a nivel de cada empresa, las CE alegan que ello es irrelevante porque el alcance de las medidas impugnadas en aquel caso difiere del ámbito de aplicación de la Ley.

159. La argumentación de las CE pasa por alto la característica más significativa de la decisión en el asunto *Canadá - Automóviles*. En él, el Órgano de Apelación concluyó que no podía determinar si

⁶² Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 160.

⁶³ *Ibid*, párrafo 175.

⁶⁴ *Ibid*, párrafo 173.

una prescripción basada en el valor estaba supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados sin saber cómo se aplicaba en la práctica esa medida. A falta de "esta información decisiva" un grupo especial no puede tener "suficientes conocimientos acerca de la medida para determinar si las prescripciones [en materia de valor nacional] estaban supeditadas '*de jure*' al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".⁶⁵ En ese sentido, el Órgano de Apelación concluyó que una medida que requiere un valor nacional del 60 por ciento no lleva necesariamente a concluir que existe supeditación *de jure*.

160. Por tanto, la decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* pone de manifiesto que no basta con que las CE simplemente demuestren que la Ley "en abstracto o en algunos casos, dará lugar a la utilización de productos estadounidenses con preferencia a los importados".

C. EL ANEXO DE LAS CE NO SIRVE COMO FUNDAMENTO DE UNA ALEGACIÓN EN VIRTUD DEL APARTADO B) DEL PÁRRAFO 1 DEL ARTÍCULO 3

161. La información facilitada en el Anexo de las CE para fundamentar su alegación de supeditación *de jure* es insuficiente.

162. Las "pruebas" presentadas por las CE no describen la forma en que la norma del 50 por ciento se aplica en la práctica a los contribuyentes estadounidenses que están facultados para excluir ingresos extraterritoriales. En segundo lugar, las CE se apoyan en datos de empresas europeas que incluyen datos sobre costos de las CE y meras estimaciones de beneficios. En ningún caso se demuestra por qué razón esa información podría ser representativa de los costos y beneficios de un contribuyente estadounidense que probablemente pudiera recurrir a la exclusión establecida en la Ley. Además, tampoco hay motivo alguno para concluir que un fabricante dado tendría necesariamente que utilizar productos nacionales con preferencia a los importados.

163. Dadas las limitaciones de las "pruebas" presentadas, el Grupo Especial debe oponerse a la tentativa de las CE de atenuar su obligación de demostrar la supeditación *de jure* a la exportación.

D. LAS NORMAS DE ORIGEN ATENÚAN AÚN MÁS LOS EFECTOS DE LA NORMA DEL 50 POR CIENTO

164. Las CE rechazan la afirmación de los Estados Unidos de que las normas de origen aplicables atenúan los efectos prácticos de la norma del 50 por ciento en los componentes incorporados a productos manufacturados. Los Estados Unidos han explicado que un insumo procedente de un proveedor estadounidense puede considerarse originario de los Estados Unidos a los efectos de la norma del 50 por ciento aunque los productos a partir de los cuales ese componente se haya fabricado sean en su mayor parte, o incluso en su totalidad, productos importados. Las CE replican que esto es irrelevante, pero al mismo tiempo reconocen que, como consecuencia de las normas de origen, las empresas pueden satisfacer el requisito del 50 por ciento aunque incorporen a los productos valor extranjero en una cuantía superior al 50 por ciento.⁶⁶

165. Aunque a las CE no les guste el que la norma del 50 por ciento pueda satisfacerse de esa manera, esa es la manera en que el Gobierno de los Estados Unidos la aplica. Como consecuencia de ello, insumos que nominalmente son de naturaleza estadounidense en realidad pueden estar totalmente compuestos por contenido extranjero. De ese modo, las normas de origen y su relación con la norma del 50 por ciento demuestran una vez más que no hay fundamento para concluir que la Ley está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

⁶⁵ *Canadá - Automóviles*, párrafo 131.

⁶⁶ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 162.

X. LA LEY NO INFRINGE EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III DEL GATT

166. Por lo que respecta a la alegación de las CE de que los Estados Unidos han infringido el párrafo 4 del artículo III del GATT, los Estados Unidos se remiten a su argumentación en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, en la que se aduce que las CE no entienden cómo se aplica la norma del 50 por ciento ni las razones por las que dicha norma no hace necesaria la sustitución de productos importados por productos estadounidenses. Los mismos argumentos pueden aplicarse al párrafo 4 del artículo III del GATT. Se otorga a los productos importados un trato no menos favorable porque la norma del 50 por ciento no modifica las condiciones de competencia. Los contribuyentes no están obligados a utilizar contenido nacional, y las CE no han demostrado que algún fabricante estadounidense vaya a hacerlo.

167. Además, los Estados Unidos explicaron en su primera comunicación que la Ley es una disposición de aplicación general, y que por ello las partes demandantes, para acreditar una presunción, deben demostrar la existencia de un nexo significativo entre la medida y los efectos perjudiciales para las condiciones de competencia. Esto, a su vez, obliga a demostrar que la medida ha tenido algo más que una repercusión *de minimis* en el trato otorgado a los productos importados.⁶⁷

168. En respuesta a esta argumentación, las CE citan una serie de casos para tratar de persuadir al Grupo Especial de que la Ley infringe por sí misma el párrafo 4 del artículo III. Alternativamente, las CE afirman que, si están obligadas a presentar pruebas, ya han presentado las suficientes para fundamentar su alegación. Sin embargo, los Estados Unidos estiman que en el presente caso no puede acreditarse una presunción de infracción del párrafo 4 del artículo III basada exclusivamente en la Ley en cuanto tal, y que las CE no han presentado pruebas fácticas suficientes para fundamentar sus alegaciones.

A. LA LEY EN SÍ MISMA NO INFRINGE EL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III

169. Las CE aducen que todas las leyes, reglamentos y prescripciones están sujetas al mismo análisis en virtud del párrafo 4 del artículo III, con independencia de que la medida sea de aplicación general o afecte únicamente a una clase o categoría de importaciones en particular. En consecuencia, las CE sólo están obligadas a demostrar que, con arreglo a los propios términos de la Ley, puede obtenerse una ventaja utilizando productos nacionales.⁶⁸

170. Sin embargo, las CE no pueden refutar la jurisprudencia citada por los Estados Unidos, que demuestra que las medidas de aplicación general conllevan una mayor carga probatoria que las leyes aplicables a una categoría específica de productos importados.⁶⁹ De hecho, en lugar de responder a los casos citados por los Estados Unidos, las CE invocan el asunto *CEE - Piezas y componentes* para alegar que las medidas de aplicación general están sujetas a los mismos criterios del párrafo 4 del artículo III que las medidas centradas en categorías o productos específicos.

171. Sin embargo, el hecho de que las CE invoquen ese asunto demuestra que no han entendido lo esencial de la argumentación de los Estados Unidos. El citado asunto se refería claramente a una categoría específica de productos importados, concretamente las piezas y componentes importados sujetos a una medida antidumping. Esa disposición, al igual que la inmensa mayoría de los casos planteados a grupos especiales del GATT y la OMC al amparo del párrafo 4 del artículo III (incluido

⁶⁷ *Japón - Medidas que afectan a las películas y el papel fotográficos de consumo ("Japón - Películas")*, WT/DS44/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 22 de abril de 1998, párrafos 10.381, 10.84.

⁶⁸ *Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafo 237.

⁶⁹ *Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 217 y 218.

el asunto *Canadá - Automóviles*) tenía efectos claros y directos sobre determinados productos importados. Alternativamente, cabe añadir que las leyes de aplicación general tienen como mucho una repercusión indirecta en los productos importados, por lo cual, como en el asunto *Japón - Películas*, es preciso aportar más pruebas para demostrar una infracción del párrafo 4 del artículo III.

B. LAS CE NO HAN PRESENTADO PRUEBAS SUFICIENTES PARA FUNDAMENTAR SU ALEGACIÓN EN VIRTUD DEL PÁRRAFO 4 DEL ARTÍCULO III

172. Además de su argumentación jurídica, las CE alegan que han presentado pruebas fácticas suficientes para sustentar su alegación, aunque sostienen que pueden satisfacer sus obligaciones sin presentar esas pruebas. Sin embargo, las "pruebas" que se presentaron en el Anexo de la primera comunicación de las CE no reflejan sino conclusiones generales sobre procesos de producción en varios sectores basadas en "algunos datos relativos a la producción en determinados sectores" en la Unión Europea.⁷⁰ Aparte de que no hay pruebas que fundamenten esas conclusiones, los datos facilitados por las CE sólo reflejan los costos en la Unión Europea, y no los costos en los Estados Unidos o en otros países en los que puedan producirse bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Tales datos tienen poco o ningún valor en el presente caso.

173. El Grupo Especial debe abordar con el mayor escepticismo la alegación de las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III, que carece de apoyo fáctico adecuado, y rechazarla sin más trámites.

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

174. Como sin duda sabe el Grupo Especial, las medidas impugnadas por las CE en el asunto *EVE* ya no existen. Sin embargo, los Estados Unidos explicaron en su primera comunicación que la Ley contempla una reparación transitoria limitada permitiendo a las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000 que sigan funcionando durante un ejercicio fiscal.⁷¹ Además, la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a los contratos de carácter vinculante y a largo plazo entre EVE y partes no vinculadas concertados antes del 30 de septiembre de 2000.⁷² Esas disposiciones son estrictas y sólo se aplican en circunstancias muy especiales.

175. Sin embargo, las CE sostienen que los Estados Unidos no han cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD porque: 1) la Ley contiene disposiciones transitorias que prorrogan el régimen aplicable a las EVE más allá del 30 de octubre de 2000 y 2) la Ley no se promulgó como tal hasta después del 1º de noviembre de 2000. No obstante, los Estados Unidos han cumplido plenamente las recomendaciones y resoluciones del OSD.

A. LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY SON UN MÉTODO RAZONABLE PARA CUMPLIR LAS RECOMENDACIONES Y RESOLUCIONES DEL OSD

176. Las CE alegan que las disposiciones transitorias de la Ley permiten a los exportadores estadounidenses beneficiarse de las disposiciones relativas a las EVE por un "período indefinido"⁷³, y que el Grupo Especial encargado del asunto *EVE* ya concedió a los Estados Unidos un período "transitorio", hasta el 1º de octubre de 2000, para modificar su legislación. En apoyo de su opinión de que este Grupo Especial no puede tener en cuenta la realidad comercial para determinar si los Estados

⁷⁰ Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, Anexo, párrafo 4.

⁷¹ Artículo 5 (c) (1) (A) de la Ley.

⁷² Artículo 5 (c) (1) (B) de la Ley.

⁷³ Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 243.

Unidos han cumplido sus obligaciones, las CE citan casos planteados anteriormente en el marco de la OMC.

177. Sin embargo, ninguna de esas afirmaciones menoscaba los argumentos formulados por los Estados Unidos en el presente asunto. Los Estados Unidos han solicitado debidamente al Grupo Especial que constate que la Ley cumple las recomendaciones del OSD, y el Grupo Especial está facultado para hacer esa constatación.

178. En primer lugar, la Ley no ofrece a los exportadores estadounidenses un período transitorio "indefinido". Los exportadores sólo estarán facultados para invocar las disposiciones relativas a las EVE más allá del 31 de diciembre de 2001 cuando hayan concertado contratos de largo plazo en el marco del régimen aplicable a las EVE. Ese régimen *sólo* seguirá vigente *para esos contratos*.

179. En segundo lugar, las CE reconocen las sólidas razones de política general subyacentes en la promulgación de disposiciones transitorias cuando se derogan leyes fiscales importantes. Habida cuenta de ello, sería injusto que los Estados Unidos no establecieran un período transitorio desde la fecha de derogación del régimen fiscal aplicable a las EVE. Las CE alegan que la decisión de la OMC advertía por sí misma a los contribuyentes que las disposiciones relativas a las EVE podían derogarse, pero hasta la promulgación de la nueva ley los contribuyentes no sabían exactamente a qué nuevas normas tendrían que ajustar su actuación.

180. Los casos citados por las CE no limitan las facultades de este Grupo Especial para confirmar las disposiciones transitorias de la Ley. Esos casos se centraban en disposiciones jurídicas específicas que sólo afectaban a algunas entidades privadas. La repercusión global de la derogación de esas disposiciones era relativamente pequeña.

181. Esta situación no se da en el presente procedimiento. El alcance del régimen aplicable a las EVE era amplio, y su derogación afectaba a un número muy considerable de empresas. Por consiguiente, las deliberaciones del Grupo Especial para evaluar si los Estados Unidos han aplicado adecuadamente las recomendaciones del OSD no deben circunscribirse a los casos citados por las CE.

182. Por último, merece la pena recordar que las disposiciones relativas a las EVE han estado en vigor durante mucho tiempo, y que las CE tardaron 13 años en impugnarlas. Durante ese tiempo, los contribuyentes estadounidenses se acostumbraron a confiar en esas disposiciones al estructurar sus transacciones extranjeras. Además, los Estados Unidos promulgaron y mantuvieron las disposiciones fiscales aplicables a las EVE basándose en el Entendimiento de 1981 adoptado por el Consejo del GATT. Esa confianza no estaba injustificada.

B. LOS ESTADOS UNIDOS CUMPLIERON LOS PLAZOS ESTABLECIDOS POR EL OSD

183. Las CE aducen también que los Estados Unidos no cumplieron las recomendaciones del OSD en el asunto *EVE* porque la Ley no se firmó hasta el 15 de noviembre de 2000. Los argumentos de las CE deben rechazarse por dos razones.

184. En primer lugar, el OSD no recomendó a los Estados Unidos que promulgaran disposiciones a más tardar el 1º de octubre de 2000, sino que retiraran las subvenciones EVE con efectos al 1º de octubre de 2000, fecha que posteriormente el OSD prorrogó al 1º de noviembre de 2000. Las disposiciones de la Ley se aplican retroactivamente y derogan las disposiciones relativas a las EVE antes del 1º de noviembre de 2000. De hecho, la Ley establece que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones que hayan tenido lugar después del 30 de septiembre de 2000".⁷⁴ Por tanto, los Estados Unidos cumplieron la recomendación del OSD al derogar las

⁷⁴ Artículo 5 (a) de la Ley.

disposiciones relativas a las EVE con efectos al 1º de octubre de 2000. Ninguno de los argumentos contrarios de las CE permite llegar a una conclusión distinta.

185. En segundo lugar, los argumentos de las CE sobre si los Estados Unidos cumplieron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de un plazo razonable son inútiles. Como se deduce del párrafo 1 del artículo 19 del ESD, la OMC no prevé la reparación retroactiva de actos ilícitos pasados.

186. En el presente caso, las CE alegan que los Estados Unidos no tomaron medidas a más tardar el 1º de noviembre de 2000. Sin embargo, desde el 15 de noviembre de 2000, fecha en que los Estados Unidos promulgaron oficialmente la Ley, la alegación de que los Estados Unidos "no tomaron medidas" perdió toda su validez. En otras palabras, en las fechas en que las CE pidieron que se estableciera un grupo especial para iniciar este procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21, la infracción -es decir, la presunta "falta de actuación"- que abiertamente estaban impugnando ya no existía. Normalmente, los grupos especiales se abstienen de examinar medidas que ya no existen o no están en vigor cuando se establece el mandato del grupo especial.⁷⁵ En consecuencia, la alegación de las CE de que los Estados Unidos no han cumplido debidamente los plazos establecidos por el OSD debe rechazarse.

XII. CONCLUSIÓN

187. Finalmente, los Estados Unidos agradecen al Grupo Especial la paciencia con la que ha escuchado un análisis bastante detallado de estas cuestiones, y se permiten finalizar esta declaración del mismo modo que empezó: centrándose en las cuestiones más importantes sometidas a la consideración del Grupo Especial.

188. Los Estados Unidos reiteran que a su juicio el Grupo Especial debe determinar si la exclusión parcial de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley constituye una subvención en el sentido del artículo 1. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

189. El Grupo Especial debe también determinar si el hecho de que la exportación sea un medio, pero no el único medio, de generar ingresos extraterritoriales excluidos hace que la exclusión esté supeditada a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

190. Y, por último, el Grupo Especial debe determinar si el hecho de que la exclusión establecida por la Ley no esté limitada a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero impide que la Ley sea una medida para evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página del Acuerdo SMC. Los Estados Unidos sostienen que no es así.

191. Los Estados Unidos instan al Grupo Especial a que, sean cuales sean sus resoluciones, rechacen el criterio "lo conozco cuando lo veo" aplicado por las CE, e instan encarecidamente al Grupo Especial a que en lugar de ello oriente a las partes sobre el significado de las disposiciones pertinentes y sobre lo que éstas permiten y no permiten. Sólo así podrán las partes hacer algo más que conocer el resultado cuando lo vean. Podrán comprender y aplicar los principios en los que ese resultado se fundamenta. Muchas gracias.

⁷⁵ Véase, por ejemplo, *Argentina - Textiles*, párrafos 6.13-15.

ANEXO D-4

DECLARACIÓN FINAL DE LOS ESTADOS UNIDOS

(16 de marzo de 2001)

1. Sr. Presidente, señores miembros del Grupo Especial, en nombre de los Estados Unidos deseo en primer lugar expresarles nuestro agradecimiento por su contribución a la resolución de la presente diferencia y por la paciencia y atención con que han escuchado nuestros argumentos. De las preguntas que han hecho en los últimos días se deduce claramente que comprenden los elementos del problema y la posición de los Estados Unidos en relación con esos elementos.

2. Por lo que respecta a la declaración final de las Comunidades Europeas, en nuestras respuestas escritas a las preguntas del Grupo Especial nos referiremos a las cuestiones planteadas y a la nueva información adjunta a la declaración, en la medida en que esas cuestiones e información sean pertinentes. La única observación específica que me permito hacer en este momento se refiere al párrafo 33 de la declaración final de las CE, donde éstas afirman que los Estados Unidos han reconocido que puede haber casos en los que sea necesaria la utilización de artículos estadounidenses. Naturalmente, todo lo que los Estados Unidos han dicho es que si bien es posible desarrollar hipótesis con arreglo a las cuales se necesitaría utilizar artículos de los Estados Unidos, no tenemos conocimiento de ninguna situación real en la que dicha utilización sería necesaria.

3. El presente procedimiento se centra en las disposiciones adoptadas por los Estados Unidos en respuesta a las constataciones de este Grupo Especial y el Órgano de Apelación y para cumplir sus resoluciones. Ésta ha sido la primera vez que una decisión de la OMC obliga a los Estados Unidos a cambiar una de sus leyes, y la derogación de las disposiciones relativas a las EVE y la adopción de la Ley actualmente objeto de examen se realizaron bajo la presión de un plazo relativamente corto, durante un año electoral, como legislación fiscal independiente casi sin precedentes y ante la constante negativa de las CE a hacer alguna aportación sobre los tipos de modificaciones que les resultarían aceptables y serían, a su juicio, compatibles con la OMC. Aunque el caso se planteó en circunstancias que muchos consideraron sospechosas, los Estados Unidos actuaron expeditivamente y de buena fe para cumplir las resoluciones.

4. Este caso es complejo no sólo porque las disposiciones y principios fiscales son complejos, sino también porque las decisiones en la presente diferencia podrían tener repercusiones muy importantes. La medida que en el procedimiento original se consideró incompatible con la OMC se había adoptado, como la que la había precedido, para compensar una ventaja fiscal subyacente creada por la diferencia de sistemas fiscales. El desafío para los Estados Unidos había sido elaborar una medida de sustitución que solucionara esa cuestión económica subyacente sin dejar por ello de ser compatible con la OMC. Sostenemos respetuosamente que uno de los desafíos que este Grupo Especial afronta es el de dictar una resolución que aplique equitativamente los principios de la OMC, incluido el principio, reflejado en el preámbulo mismo del Acuerdo sobre la OMC, de que los arreglos sean recíprocos y ofrezcan mutuas ventajas. Los Estados Unidos sostienen que una decisión no satisface ese principio si produce un resultado que discrimine entre sistemas fiscales aunque los sistemas generen un resultado económico similar.

5. Al preparar su medida de sustitución, los Estados Unidos tuvieron en cuenta no sólo las reglas habituales de interpretación consagradas en la *Convención de Viena* y la importancia que en esas reglas se otorga al sentido corriente de los textos pertinentes, sino también las decisiones de este Grupo Especial y del Órgano de Apelación. Esas decisiones se atenían rigurosamente a las prescripciones textuales del *Acuerdo SMC*, con exclusión de los antecedentes en los que los Estados Unidos se habían basado y a los que al menos los Estados Unidos atribuían no poca importancia.

6. Como consecuencia de ello, la defensa que los Estados Unidos hacen de la Ley se basa estrictamente, al igual que las críticas de las disposiciones que la precedieron, en el texto. En el presente procedimiento son las CE quienes invocan principios que no figuran en el texto de los acuerdos aplicables y formulan argumentos que no encuentran fundamento en el texto pertinente. Al haber estado en una posición parecida en esta misma diferencia, los Estados Unidos entienden el problema con el que tropiezan las CE, pero todos comprenderán que no se solidarizan con ellas.

7. La insistencia en el sentido corriente del texto de los acuerdos -característica constante de la decisión original del Grupo Especial y de los argumentos originales de las CE- nos lleva en primer lugar al artículo 1 y a la determinación de si la Ley constituye una subvención en el sentido de dicha disposición. Ese análisis se basa en una definición de la expresión "contribución financiera", que en tres de sus cuatro aspectos se caracteriza por actuaciones gubernamentales positivas mediante la aportación de dinero o de bienes y servicios. El cuarto aspecto, que es aquí el pertinente, es el de las contribuciones financieras que conllevan la no recaudación o la condonación de ingresos pendientes y pagaderos al Gobierno, como ocurre con una bonificación sobre impuestos pagaderos al Gobierno.

8. Al redefinir el concepto de "ingresos brutos" en la legislación fiscal estadounidense, el Congreso de los Estados Unidos rediseñó la frontera exterior de su propia autoridad tributaria, e indicó expresamente que eso era lo que estaba haciendo. Modificó expresamente la "norma nacional vigente" de la legislación estadounidense, y cambió conscientemente el "punto de referencia normativo" con arreglo al cual el Grupo Especial y el Órgano de Apelación opinaron que debían evaluarse las disposiciones reguladas por el inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1. El resultado es una nueva medida que no es una "contribución financiera" con arreglo al sentido corriente de esa expresión en el texto del inciso ii). Por mucho que las CE critiquen esa solución, lo cierto es que se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación.

9. Además, el Congreso de los Estados Unidos elaboró una medida de sustitución que no está "supeditada" a la exportación en el sentido en que esa expresión se utiliza en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. Siguiendo las pautas dadas por el Órgano de Apelación sobre esta misma cuestión en decisiones recientes donde se hace hincapié en la definición de "supeditada", el Congreso creó una exclusión que no está "supeditada" a los resultados de exportación. Por el contrario, los contribuyentes estadounidenses pueden beneficiarse de la nueva exclusión sin necesidad alguna de exportar. De hecho, no hay ningún contribuyente estadounidense que *sólo* pueda beneficiarse de la exclusión exportando, porque cualquiera de esos contribuyentes podría también beneficiarse de la exclusión produciendo en el extranjero y vendiendo en el extranjero. Por si fuera poco, hay incluso algunas transacciones nacionales (ventas nacionales de productos para uso final fuera de los Estados Unidos) a las que la exclusión es aplicable. Aunque evidentemente los exportadores están entre los contribuyentes que pueden utilizar la exclusión, ésta escapa al sentido corriente del criterio establecido en el texto del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

10. En relación con esta cuestión, las CE piden al Grupo Especial que haga caso omiso del texto aplicable del Acuerdo. En lugar de examinar si la exclusión establecida por los Estados Unidos está "supeditada" a los resultados de exportación -criterio estipulado en el propio apartado a) del párrafo 1 del artículo 3-, las CE propugnan un criterio comparativo que no figura en parte alguna del texto de esa disposición. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 no pide ni requiere una comparación; el criterio no es otro que el expresado por la disposición, es decir, si una subvención está "supeditada" a los resultados de exportación, circunstancia que no se da en la exclusión establecida por los Estados Unidos.

11. La conclusión de que la nueva exclusión establecida por los Estados Unidos no vulnera el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 puede confirmarse recordando, como hemos hecho en nuestra respuesta preliminar a la pregunta 21 del Grupo Especial, que las subvenciones a la exportación constituyen un tipo de subvenciones específicas. El párrafo 3 del artículo 2 lo establece

expresamente. Por tanto, aun suponiendo por el momento que la exclusión sea una subvención en el sentido del artículo 1, al analizar si está supeditada a la exportación es preciso tener en cuenta cómo se haría el análisis si la pregunta fuera la siguiente: ¿Es específica una subvención por el hecho de que algún subconjunto de sus usuarios sea, por ejemplo, un grupo específico de industrias, mientras que los restantes usuarios no son un grupo específico? A nuestro juicio, en ese contexto es probable que a todos nos resulte imposible considerar que una subvención es específica por el hecho de que un conjunto de sus beneficiarios sea un grupo específico de industrias. La respuesta tendrá que ser la misma si un subconjunto de los beneficiarios está compuesto por exportadores.

12. La tercera cuestión principal objeto de la presente diferencia es la relativa al principio, enunciado en la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC*, de que el párrafo e) del Anexo del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Esta cuestión, que no se abordó en el anterior procedimiento relativo a las EVE, está claramente sometida a la consideración del Grupo Especial, y lo está porque fue un objetivo declarado expresamente por el Congreso cuando éste aprobó la nueva medida adoptada por los Estados Unidos.

13. Las CE pretenden que el Grupo Especial resuelva que esa no fue la finalidad del Congreso de los Estados Unidos cuando aprobó la nueva ley, afirmación que tal vez podría sostenerse si el Congreso no hubiera dicho nada sobre sus intenciones, pero que no deja de ser extraordinaria a la vista de la finalidad claramente expresada por el Congreso. Las CE sostienen además que aun en el caso de que esa fuera la finalidad, sería una finalidad innecesaria, porque hay otros medios para evitar la doble imposición, lo que constituye una afirmación más adecuada para un debate de política general que para un análisis de la nota 59 a pie de página. Y las CE aducen, por último, que las medidas para evitar la doble imposición sólo pueden justificarse mediante la determinación, país por país, de la existencia de un impuesto extranjero aplicable, afirmación que sería irrisoria si alguien sugiriera de manera análoga que los límites territoriales impuestos por los sistemas fiscales de los Estados miembros de las CE deben ser aceptables por lo que respecta a determinados países, pero no a otros.

14. De hecho, la exclusión es un método ampliamente reconocido para evitar la doble imposición. Los principios de la OCDE ponen de manifiesto que las exclusiones o exenciones no tienen que proporcionar una protección dólar por dólar o libra por libra frente a la doble imposición, como demuestran los sistemas de exención europeos. El texto de la nota 59 a pie de página, que no limita las medidas a la mera compensación y no utiliza la expresión "establecimiento permanente", permite adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los "impuestos procedentes del extranjero", expresión más amplia en la que se basa la exclusión establecida por la Ley.

15. Como cuestión de hecho, es evidente que los ingresos abarcados por la exclusión establecida por la Ley son ingresos que pueden estar legítimamente sujetos a tributación fuera de los Estados Unidos. Se aplicarán impuestos en el extranjero a los ingresos excluidos de los productores extranjeros que se beneficien de la nueva exclusión de los Estados Unidos, tanto si hay un establecimiento permanente en el extranjero como si hay una actividad económica en el extranjero que no satisfaga la definición estricta de establecimiento permanente. Muchos países, entre ellos los Estados Unidos, el Canadá, algunos países europeos y muy diversas naciones en desarrollo, no circunscriben su autoridad tributaria a los "establecimientos permanentes". Los ingresos derivados de transacciones de comercio electrónico no son sino un ejemplo reciente de ingresos que pueden estar sujetos a tributación con total independencia del criterio del "establecimiento permanente". Y tampoco el hecho de que un país haya concertado tratados fiscales con determinados otros países reduce a la inutilidad la frase final de la nota 59 a pie de página, como también demuestran los sistemas de exención europeos.

16. Por todas esas razones, la nueva exclusión establecida por los Estados Unidos es una medida legítima, e incluso convencional, "para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero", como permite el texto de la nota 59 a pie de página.

17. Por lo que respecta a las tres cuestiones principales objeto del presente asunto, se plantea el problema subyacente de la aplicabilidad general de las resoluciones a que dé lugar esta diferencia. Ciertamente es, desde luego, que no se trata aquí de los sistemas fiscales europeos, que no son objeto del mandato de este Grupo Especial. Igualmente es cierto que la existencia de una subvención equivalente en un sistema fiscal europeo no puede esgrimirse como defensa contra la impugnación de una medida estadounidense. Sin embargo, al mismo tiempo también es cierto que cualquiera de los principios de la OMC articulados en el presente asunto es igualmente aplicable a todos los Miembros de la OMC, incluidos los países europeos. También es cierto que los sistemas fiscales europeos que establecen límites territoriales otorgan, sin género de dudas, una ventaja fiscal a los exportadores que obtienen tanto ingresos nacionales como ingresos extraterritoriales de las ventas de exportación. Y no es menos cierto que con la nueva exclusión los Estados Unidos han introducido una medida que es parecida, aunque no idéntica, a determinadas características de los sistemas fiscales europeos.

18. Los Estados Unidos no pretenden condenar los sistemas fiscales europeos ni justificar el suyo mediante referencias a prácticas análogas en otros países. Sin embargo, *sí* tenemos intención de sugerir que esta diferencia se ha distanciado considerablemente de su punto de partida, que la medida impugnada y los límites territoriales aplicados en muchos sistemas europeos son mecanismos distintos para llegar a un resultado fundamentalmente análogo, y que es improbable que los redactores del *Acuerdo SMC* tuvieran intención de invalidar todos esos sistemas. El sentido corriente del texto que elaboraron no sugiere tal cosa.

19. En conclusión, los Estados Unidos sostienen que esta medida, como la que la precedió, debe evaluarse con arreglo al sentido corriente del texto de las disposiciones que le son aplicables. A nuestro juicio, ese análisis llevaría a concluir que en sus aspectos básicos la medida adoptada por los Estados Unidos no es incompatible con el *Acuerdo SMC*.

20. Los Estados Unidos reconocen que han asumido voluntariamente las obligaciones establecidas en el Acuerdo sobre la OMC. Al mismo tiempo entienden, y sin duda este Grupo Especial también entiende, que ni ellos ni los demás proponentes del *Acuerdo SMC* previeron que las obligaciones que asumían en virtud de ese Acuerdo restringirían gravemente su capacidad para tomar sus propias decisiones en materia de política fiscal y para mantener una paridad fiscal aproximada con respecto a las ventajas y desventajas competitivas conferidas por los distintos sistemas fiscales. Muchas gracias.