

## ANEXO F

### Respuestas a las preguntas y observaciones sobre estas respuestas

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

## ANEXO F-1

### RESPUESTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS A LAS PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

(27 de marzo de 2001)

#### Pregunta 1

En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la "subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- ¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?
- ¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al Acuerdo SMC?
- Sírvanse identificar la parte pertinente de la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".
- ¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al Acuerdo SMC está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?

#### Respuesta

1. Las CE no estiman que el Grupo Especial deba necesariamente adoptar dos decisiones distintas, una para cada una de las subvenciones. Las CE no solicitan que se adopten dos decisiones independientes en el sentido en que habían solicitado dos decisiones distintas e independientes sobre las subvenciones de las EVE derivadas respectivamente de las exenciones tributarias y de las normas administrativas especiales de fijación de precios. Sin embargo, las CE sí consideran que, en su análisis y razonamiento, el Grupo Especial tendrá que abordar las subvenciones por separado.

2. Ello obedece, en primer lugar, a que las subvenciones se aplican a situaciones diferentes. Además, así se podrá comprender debidamente qué significa la supeditación establecida en la Ley de sustitución de las EVE respecto de las diferentes situaciones que ella contempla. Si bien tanto la subvención básica como la ampliada son subvenciones a la exportación prohibidas, las razones en que se sustenta la prohibición son diferentes.

3. La subvención básica de sustitución de las EVE está prohibida porque sólo se aplica a las utilidades derivadas de las *transacciones de exportación*. La subvención ampliada de sustitución de las EVE está prohibida porque a menudo será necesario utilizar productos (y, por lo tanto, exportaciones) de los Estados Unidos para cumplir la *limitación del contenido extranjero*. Además, aunque la cuantía de ambas subvenciones es idéntica, las condiciones que han de cumplirse para obtenerlas son diferentes en cada caso (esto es, la exportación de bienes estadounidenses en el primer caso y la exportación de insumos estadounidenses y la asimilación a las empresas nacionales en el segundo).

4. Respecto de otras preguntas precisas del Grupo Especial, cabe señalar lo siguiente:
- Las subvenciones se derivan de disposiciones legales relacionadas entre sí.
  - Las CE impugnan un *régimen* de subvenciones (o un *programa* para utilizar el vocablo empleado en el *Acuerdo SMC*) y no los *pagos* individuales de subvenciones. Por lo tanto, lo que se ha de considerar son las condiciones de la *ley* y no las "circunstancias jurídicas específicas en que se las otorga *caso por caso*". Sin embargo, esas condiciones pueden ser distintas de una categoría de casos a otra (y, en verdad, lo son, en el caso del Programa de sustitución de las EVE, entre la subvención básica de sustitución de las EVE y la subvención ampliada de sustitución de las EVE).
  - En lo que concierne a la condición jurídica conforme a la cual se conceden las subvenciones, las CE querrían añadir que el punto de referencia en cuanto a la subvención ampliada de sustitución de las EVE ha de ser la situación imperante si no se cumplieran las condiciones (en particular, la venta "para uso fuera de los Estados Unidos" y la limitación del contenido extranjero). La norma tributaria de aplicación general de los Estados Unidos requeriría entonces el pago de una mayor cuantía de impuesto.
5. En cuanto al anexo de las CE, las CE destacan que éste se presentó con carácter ilustrativo. Si bien se refiere a sociedades de las CE, las CE estiman que, habida cuenta de la comparabilidad y apertura de las economías de las CE y de los Estados Unidos, cabe presumir que las mismas estructuras de costos serán también ilustrativas de las condiciones imperantes en los Estados Unidos.

## Pregunta 2

Las Comunidades Europeas alegan que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación, por lo que es contrario al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.<sup>1</sup> Sírvanse explicar en qué modo esa disposición en sí misma -que, con arreglo a sus propios términos, al menos en el caso de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, no se aplica a las transacciones que tengan lugar antes del 1º de enero de 2002- puede constituir una infracción *de facto* del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC. ¿Pueden las CE citar algún informe del GATT/OMC en el que se constate que una disposición constituye en sí misma una infracción *de facto* de alguna obligación asumida en el marco del Acuerdo GATT/OMC?

## Respuesta

6. Los límites precisos de las violaciones *de facto* no están enteramente definidos. Se puede considerar que todos los argumentos de las CE se vinculan con las subvenciones *de jure* porque, como se dice en la pregunta, las CE impugnan la ley *per se*.

7. Además, las CE señalan que el Órgano de Apelación ha considerado que existe una condición *de jure* cuando ésta dimana *expressis verbis* del texto de la ley o se *desprende necesariamente* de ese texto.<sup>2</sup> Así ocurre en el presente asunto. Quizás convenga más reservar la expresión "subvención supeditada *de facto* a los resultados de exportación" para los casos en que la supeditación a los

---

<sup>1</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 145.

<sup>2</sup> Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("Canadá - Automóviles"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 99.

resultados de exportación no se desprenda en absoluto del texto de la ley o incluso no se desprenda necesariamente de éste, sino que dimane del ejercicio de una facultad separada, por ejemplo, cuando una facultad discrecional para conceder una subvención se ejerce de modo tal que significa que la subvención "está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos" (véase el texto de la nota 4 de pie de página del *Acuerdo SMC*).

8. Las CE observan asimismo que el Órgano de Apelación ha decidido que el criterio jurídico expresado por la palabra "supeditadas" es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*.<sup>3</sup>

9. Las CE remiten también al Grupo Especial a lo que dijeron en su segunda comunicación escrita respecto de los requisitos de la prueba en cuanto a las cuestiones de hecho en asuntos como el presente.<sup>4</sup>

10. La impugnación de una ley imperativa que aún no se ha aplicado cabalmente sólo puede, en todo caso, examinarse a la luz del texto y de hechos patentes.

11. Las CE han sostenido subsidiariamente que existe una violación *de facto* para el caso de que el Grupo Especial adopte una interpretación diferente de la distinción.

### **Pregunta 3**

**Las CE afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".<sup>5</sup> ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC?**

### **Respuesta**

12. Las CE no decían que, a su juicio, la última frase de la nota 59 de pie de página fuera una excepción a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. La jurisprudencia no ha aclarado todavía los requisitos precisos para que una declaración contenida en el Anexo I se considere abarcada en el ámbito de la nota 5 de pie de página. Las CE sólo afirmaban que no consideraban necesario que el Grupo Especial abordara la cuestión, pues no se cumplían en todo caso las condiciones estatuidas en la última frase de la nota 59 de pie de página.

13. Las CE querrían destacar, asimismo, que la última oración de la nota 59 de pie de página se aplica solamente a las medidas abarcadas por el párrafo e).

14. Las CE consideran que la última oración de la nota 59 de pie de página se puede considerar de carácter declaratorio. La simple exención de los ingresos procedentes del extranjero no constituye, a juicio de las CE, una subvención en ningún sentido o por lo menos no constituye una subvención específica. La cuestión se examinará con más detenimiento en la respuesta a la pregunta 45 *infra*.

---

<sup>3</sup> Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles ("Canadá - Aeronaves")*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 167.

<sup>4</sup> Segunda comunicación escrita de las CE, sección 4.1 (párrafos 41 a 58).

<sup>5</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

#### **Pregunta 4**

**Sírvanse aclarar mejor el punto señalado en el párrafo 161 de la segunda comunicación de las CE, dentro de lo posible con mención de asuntos concretos en los cuales se haya hecho referencia al párrafo 4 del artículo III del GATT.**

#### **Respuesta**

15. Las CE querían señalar que un análisis del origen de los subcomponentes habría complicado infinitamente los asuntos.

16. En respuesta a un párrafo de la primera comunicación de los Estados Unidos (párrafo 203) se señaló que, cuando se examina una reclamación respecto del requisito de contenido local (con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT y a otras disposiciones de la OMC), el carácter nacional de un producto determinado dependerá de su origen como producto "unitario". Es indiferente que ese insumo, a su vez, se haya fabricado con subcomponentes que eran originalmente extranjeros.

17. Análogamente, cuando se compara el empleo de productos "nacionales" con preferencia a los "importados" con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el producto se ha de examinar en su totalidad, esto es, que si el producto es nacional, el origen (extranjero) anterior de algunos de sus subcomponentes carecerá de pertinencia para determinar si ha habido preferencia por los productos nacionales.

18. Se ha de atender al origen actual de los productos (nacionales y extranjeros) que se comparen. No existen ya subcomponentes individuales que puedan distinguirse de los productos nacionales que se comparan con los "importados".

19. Además, los subcomponentes no serán "similares" o "directamente competidores" respecto de productos extranjeros en relación con los cuales se hayan de preferir los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

20. Por lo que saben las CE no existen asuntos con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT en los cuales, al comparar productos nacionales e importados, los grupos especiales hayan ido más allá del origen nacional de los productos para verificar el origen extranjero anterior de los subcomponentes de productos nacionales (y atribuirle importancia).

#### **Pregunta 5**

**Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.**

#### **Respuesta**

21. Las CE se limitaron a señalar que (contrariamente a lo que el Canadá aparentemente cree) los ingresos que se benefician de la subvención ampliada de sustitución de las EVE no necesariamente han de ser ingresos procedentes del extranjero. El ejemplo citado por las CE fue el de una compañía estadounidense que distribuyera mercancías fabricadas en el extranjero. La remisión a la Ley de sustitución del régimen de las EVE debe decir artículo 943 (c) y no artículo 943 (e) (4) (C).

#### **Pregunta 6**

**Las CE dicen que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación que contraviene el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 y el párrafo e) del**

**Anexo I del Acuerdo SMC. ¿Se trata, pues, de reclamaciones subsidiarias? A juicio de las CE, ¿qué reclamación debe el Grupo Especial examinar en primer término?**

Respuesta

22. Las reclamaciones son subsidiarias.

23. La reclamación relacionada con el párrafo e) es también una reclamación relacionada con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. El apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 es la norma que subsume las prácticas descritas en el Anexo dentro de la prohibición. Los ejemplos que figuran en el Anexo son ejemplos particulares de subvenciones prohibidas.

24. Al Grupo Especial le compete determinar si examinará primero los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 o el Anexo. Las CE abordaron en primer lugar la reclamación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero no consideran que el Grupo Especial "deba" hacer lo propio.

**Pregunta 13**

**Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?**

Respuesta

25. Las CE estiman que una medida bien podría estar englobada en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC, pero no en el párrafo e) del Anexo I, y viceversa.

26. Por ejemplo:

- Las exenciones tributarias a favor de la promoción de exportaciones o de las compañías navieras (y no a favor de los exportadores mismos) acaso no queden englobadas en los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, pero caerían dentro del ámbito del párrafo e).
- Una ventaja fiscal que no sea una exención, remisión o aplazamiento (por ejemplo, una deducción) no estaría englobada en el ámbito del párrafo e), pero sí dentro de los términos generales del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 si estuviera supeditada a los resultados de exportación.

**Pregunta 14**

**El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".<sup>6</sup> Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:**

---

<sup>6</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

- i) **que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);**
- ii) **que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?**

Respuesta

27. Las CE abrigan la certeza de que ninguno de sus Estados miembros tiene establecido un régimen fiscal de esa índole.

28. Los Estados Unidos aparentemente opinan que el término "ingresos procedentes del extranjero" se ha de interpretar con gran latitud de modo de incluir los ingresos de exportación. Las CE observan que, si hubiera habido esa intención, las últimas palabras de la nota 59 de pie de página habrían sido "ingresos de exportación".

**Pregunta 15**

**¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un acuerdo de la OMC que no sea el Acuerdo SMC? ¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?**

Respuesta

29. La expresión "ingresos procedentes del extranjero" se usa únicamente en la nota 59 de pie de página. La palabra fuente se emplea en otros textos, en particular en los acuerdos de defensa comercial, incluido el Acuerdo SMC, para referirse al origen de las importaciones o de la información.

30. Como lo han explicado las CE, en la nota 59 de pie de página el término "ingresos procedentes del extranjero" se utiliza como término fiscal técnico.

31. En la audiencia, el Grupo Especial preguntó también si la expresión se había empleado en los informes de grupos especiales o del Órgano de Apelación.

32. El término "renta obtenida en el exterior" fue empleado ampliamente por los Estados Unidos en los asuntos *DISC* y *Legislación fiscal* para describir los ingresos provenientes de fuentes fuera del territorio del país de imposición. Por ejemplo, los Estados Unidos explicaron lo siguiente:

Con anterioridad a 1962, en los Estados Unidos no se gravaba la renta obtenida en el exterior por una sociedad extranjera sita fuera de su territorio. Los impuestos sobre esa renta no eran exigibles sino una vez repatriada. Cuando se promulgó la sección F de la *Revenue Act* de 1962, se comenzó a gravar la renta percibida por los accionistas estadounidenses de filiales extranjeras, derivada de ciertas ventas y servicios de éstas.<sup>7</sup>

33. Los Estados Unidos empleaban el término "renta obtenida en el exterior" en el sentido de "ingresos de fuentes fuera de los Estados Unidos" en el artículo 862 del IRC.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> *Legislación fiscal de los Estados Unidos (DISC)*, (BISD 23S/98), párrafo 8.

<sup>8</sup> El texto figura en CE - Prueba documental 21.

### **Pregunta 16**

**Las Comunidades Europeas alegan que<sup>9</sup>:**

**"Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. Esa ventaja adicional sería también una subvención. Esta compensación excesiva e injustificada es también una subvención."**

**(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta ventaja adicional y la compensación excesiva constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del Acuerdo SMC.**

**(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?**

### **Respuesta**

34. El argumento de que existe una subvención adicional es, en realidad, sólo otra forma de expresar lo que ya se dijo (en la anterior sección 4.6.4, párrafos 213 a 218 y 220): que una medida que da lugar a una "doble" mitigación de la doble imposición no se puede interpretar en el sentido de que esté destinada a "evitar la doble imposición".

35. Además, las CE sostienen en el párrafo 222 de su segunda comunicación escrita que la "doble" mitigación de la doble imposición a la que puede dar lugar el Programa de sustitución de las EVE (como se explicó en la sección 4.6.4, párrafos 213 a 218 y 220) es también una subvención en el sentido de que se condonan ingresos que de lo contrario se percibirían en virtud del régimen de aplicación general en materia de mitigación de la doble imposición (el régimen de créditos por impuestos extranjeros) que da lugar correlativamente a un beneficio.

36. Las CE estiman que el artículo 943 (d), si ha de tener algún sentido, debe dar la posibilidad de beneficiarse de esa doble bonificación por doble imposición.

### **Pregunta 17**

**Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores nacionales un "incentivo" para exportar.<sup>10</sup> En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el Acuerdo SMC ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".<sup>11</sup>**

**(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la Convención de Viena? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un Grupo Especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?**

---

<sup>9</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

<sup>10</sup> Véase la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

<sup>11</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

**(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el Acuerdo SMC? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*<sup>12</sup> pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.**

Respuesta

37. Las dos citas, en cierto modo, tienen "el mismo sentido", aunque se refieren a puntos distintos.

38. La primera oración se refería al argumento principal de las CE, esto es, que la regla del contenido nacional es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, porque instituye una prescripción en todos los casos y está también vinculada con otra cuestión (Nº 26).

39. La segunda oración respondía al argumento de los Estados Unidos en cuanto al origen de los subcomponentes y la respuesta puede enunciarse como sigue. La presencia de subcomponentes en productos nacionales carece de pertinencia a los efectos de aplicar el párrafo 4 del artículo III del GATT a una situación en la cual se alegue un trato más favorable de los productos extranjeros.

40. Además, no existe una norma *de minimis* en el sentido de que no hay un umbral mínimo de subcomponentes nacionales para que un producto estadounidense quede comprendido dentro de lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

41. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se aplica a todos los productos estadounidenses (y compara todos esos productos con productos extranjeros), con prescindencia de su composición. Se trata de una prohibición absoluta.

42. En cambio, la primera oración citada por el Grupo Especial (párrafo 165 de la primera comunicación escrita de las CE) no se refiere al significado de la palabra "supeditadas", ni al significado de la palabra "nacionales", sino al significado de la cláusula "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

43. A los fines del análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, las CE se remiten a su declaración oral. Las CE han elucidado el significado del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en su totalidad, en tanto que los Estados Unidos siguen insistiendo en una interpretación selectiva. Al interpretar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, el Grupo Especial debe imputar un significado a todas sus palabras, incluida la cláusula "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".

44. En cuanto a los informes anteriores, deseamos señalar que en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Órgano de Apelación, al comparar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 con el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, observó que este último "trata también de medidas que favorecen la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados".<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

<sup>13</sup> *Canadá - Automóviles*, informe del Órgano de Apelación, párrafo 140.

### **Pregunta 18**

**En relación con el párrafo 4 del artículo III del GATT, las CE han mencionado<sup>14</sup>, entre otros, el informe del Grupo Especial sobre Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola.<sup>15</sup> Observamos que en otros dos documentos -los documentos del GATT L/695 (1957) y L/740 (1957)- se trata de cuestiones similares. ¿Son estos documentos pertinentes a la cuestión relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT en primer lugar abarca exenciones al impuesto sobre la "empresa"? Sírvanse formular sus observaciones respecto de si estos informes son pertinentes en el presente asunto y en qué forma lo son.**

### **Respuesta**

45. Las CE mencionaron el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola* en el párrafo 198 y en la nota 69 de pie de página del párrafo 192 de su primera comunicación escrita.

46. Al parecer, el Grupo Especial plantea una cuestión preliminar relativa a saber si las CE consideran que la cuestión pertinente no es la relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT "abarca exenciones al impuesto sobre la empresa".

47. Las CE desean aclarar que no aducen que la exención tributaria *per se* sea "una prescripción que afecte a la venta ... en el mercado interior" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

48. Como claramente se desprende de la primera comunicación de las CE<sup>16</sup>, la reclamación de las CE con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 hace hincapié en la limitación del contenido extranjero, que afecta a la venta o el uso de productos en el mercado de los Estados Unidos y discrimina en perjuicio de los productos extranjeros.

49. Así lo comprendieron correctamente los Estados Unidos en su primera comunicación escrita<sup>17</sup>, y, en consecuencia, no existe diferencia entre las partes a este respecto.

50. En particular, las CE sostienen que la limitación del contenido extranjero es una "prescripción", no porque "una empresa tiene [obligaciones] que cumplir según la ley", sino porque "una empresa acepta voluntariamente [obligaciones] con objeto de obtener una ventaja del gobierno".<sup>18</sup>

51. Las citas antes mencionadas del asunto *CEE - Piezas y componentes* indican que para el análisis con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT no es pertinente la "ventaja" que en última

---

<sup>14</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 98.

<sup>15</sup> Documento del GATT L/833 (1958), adoptado el 23 de octubre de 1958, BISD 7S/60.

<sup>16</sup> Véase, por ejemplo, Primera comunicación de las CE, párrafo 188.

<sup>17</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 211, donde los Estados Unidos señalan que "[l]as CE alegan que la regla del 50 por ciento establecida en la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable que a los productos similares nacionales, en infracción del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994".

<sup>18</sup> *CEE - Piezas y componentes*, informe del Grupo Especial, párrafo 5.21; véanse, también, Primera comunicación de las CE, párrafos 191 a 195, y Segunda comunicación de las CE, párrafos 240 y siguientes.

instancia se solicita al Estado cuando se acepta voluntariamente una "prescripción" determinada. En particular, no es pertinente que la ventaja lo sea o no para una "empresa".

52. Una situación similar se dio en el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*.<sup>19</sup> En ese asunto, los productores agrícolas italianos (las "empresas") recibían una ventaja (facilidades especiales de crédito) con la condición de que cumplieran una prescripción determinada (la compra de productos nacionales - maquinaria agrícola).

53. Los dos documentos mencionados por el Grupo Especial confirman al parecer que prescripciones como la limitación del contenido extranjero están abarcadas por el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El documento L/693, en particular, se refería a una ventaja en favor de los adquirentes de maquinaria agrícola (las "empresas"), que había pasado a depender de la compra de maquinaria agrícola desde la entrada en vigor del Decreto N° 57.904. El Gobierno del Reino Unido impugnó precisamente la discriminación derivada de inducir a los productores agrícolas franceses a adquirir productos nacionales a fin de poder acogerse a esa ventaja.<sup>20</sup>

### Preguntas del 13 de marzo

#### Pregunta 23

**Las CE aducen que para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos la exportación es una condición para obtener los beneficios que el programa ofrece para esas mercancías<sup>21</sup>, y que por tanto existe una subvención a la exportación. Supóngase que existe una exclusión tributaria para todos los ingresos procedentes del extranjero basada en la aplicación de un sistema territorial puro. ¿No sería la exportación también en ese caso una condición para que los propietarios de mercancías producidas en el país obtuvieran la exclusión? ¿Significa esto que la aplicación de un sistema territorial puro entrañaría también una subvención a la exportación? Sírvanse explicar.**

#### Respuesta

54. En un sistema territorial puro, las utilidades de las empresas derivadas de las ventas en el mercado interior y de las exportaciones están gravadas exactamente de la misma manera. El impuesto sobre la renta se aplica a todos los ingresos generados en el país de que se trate. Si una empresa domiciliada en un país con régimen territorial vende a clientes no vinculados en los mercados interior y de exportación, y obtiene el mismo nivel de utilidades en ambas ventas, esas ventas estarán sujetas a idéntica imposición.

55. Si la misma empresa vende a una filial extranjera que asume la responsabilidad de la distribución (y, por lo tanto, de la reventa) de las mercancías en el mercado interior, la casa matriz pagará un impuesto sobre las utilidades que haya devengado con motivo de la venta a la filial extranjera en dicha transacción, pero no sobre las utilidades obtenidas por la filial extranjera. La situación es idéntica cuando la empresa vende a la filial extranjera para su ulterior distribución en mercados de exportación; la casa matriz tributará solamente sobre las utilidades que haya obtenido en la venta a la filial extranjera. En consecuencia, en ambas situaciones, las utilidades obtenidas por la filial extranjera en dichas operaciones por conducto de sus actividades en el país en el que esté domiciliada no están sujetas al impuesto sobre la renta aplicable a dichas utilidades en el país con un

---

<sup>19</sup> Informe del Grupo Especial, *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*, adoptado el 23 de octubre de 1958, BISD 7S/60.

<sup>20</sup> *Guide to EC Law and Practice*, Índice Analítico, Ginebra, 1995, volumen 1, página 173.

<sup>21</sup> Comunicación de réplica de las CE, párrafo 102.

régimen territorial puro. Ello se debe a que los países con regímenes de imposición territoriales sólo gravan los ingresos devengados de actividades en su territorio. La separación (imputación) de los ingresos se hace con criterio objetivo, conforme a la norma de la independencia (esto es, como si la transacción se hubiera concertado conforme a las condiciones comerciales y financieras que se aplicarían entre partes no vinculadas). A diferencia de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, un régimen territorial puro no exonera los ingresos generados por actividades realizadas dentro del territorio, ya se trate de exportaciones o de cualquier otra actividad. Por lo tanto, no se condonan ingresos ni existe subvención.

56. Los Estados Unidos dicen sistemáticamente que las CE han aceptado que los regímenes territoriales otorgan un trato más favorable a las ventas de exportación. Los Estados Unidos no han comprendido la posición de las CE. Como se explicó *supra*, un régimen territorial puro no otorga un trato más favorable a las ventas de exportación. El trato más favorable de las ventas de exportación por conducto de la distribución en el extranjero, por oposición a las ventas en el mercado interior por conducto de una filial de distribución en el interior, puede derivarse de la circunstancia de que el país extranjero tenga una tasa de imposición más baja (pero no ocurre así cuando la tasa de imposición extranjera es más elevada). Sin embargo, cuando se comparan elementos semejantes, no existe, como se explicó *supra*, un trato más favorable de esas ventas de exportación, en comparación con las ventas en el mercado interior.

57. Los Estados Unidos han dicho también que en los asuntos sobre legislación fiscal de 1981 se han hecho "constataciones fácticas" de que los regímenes territoriales brindan un trato más favorable a las ventas de exportación. Las CE no están de acuerdo con esa tesis y no consideran que esos asuntos, referidos a una disposición jurídica diferente en un acuerdo distinto y en el contexto de arreglos de solución de diferencias muy diferentes, sean pertinentes en la presente diferencia.

#### **Pregunta 24**

**¿Sería una medida que eximiera de tributación a los ingresos procedentes del extranjero (es decir, un sistema territorial puro) una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 de pie de página?**

#### **Respuesta**

58. Las CE consideran que, por cuanto el punto de referencia imperante en un sistema tributario territorial es la imposición de los ingresos generados en el territorio de que se trate, la exención de los ingresos procedentes del extranjero no involucra una condonación de ingresos ni constituye una subvención en sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. No está tampoco supeditada a los resultados de exportación ni está específicamente vinculada a las exportaciones. Sin embargo, es innegablemente una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

#### **Pregunta 25**

**Las CE aducen que "el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida".<sup>22</sup> ¿Opinan las CE que la medida está supeditada *de jure* a los resultados de exportación? ¿O *de facto*? ¿Sólo está supeditada a la exportación en los casos en que su cumplimiento requiere la exportación de productos**

---

<sup>22</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 119.

**estadounidenses, o el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda requerirse a veces hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado a la exportación en su totalidad?**

Respuesta

59. Como dijeron en su respuesta a la pregunta 2, aunque consideran que su reclamación se refiere a una supeditación *de jure* a los resultados de exportación, las CE comprenden que algunos puedan considerar que se trata de una supeditación *de facto*.

60. El Órgano de Apelación dejó claramente establecido que una condición *de jure* es la que se desprende de los propios términos de la ley o se *desprende necesariamente* de esos términos.<sup>23</sup> Así ocurre en el presente asunto. Se desprendería claramente de hechos patentes, de todos conocidos al tiempo de sancionarse la ley, que la observancia de la limitación del contenido extranjero obligaría a emplear artículos estadounidenses en muchos casos.

61. Como también se dijo *supra*, las CE consideran que quizás convenga reservar la expresión "subvención supeditada *de facto* a los resultados de exportación" para los casos en que la supeditación a las exportaciones no se desprenda en absoluto de los propios términos de la ley o ni siquiera se desprenda necesariamente de ellos, sino que dimane del ejercicio de una facultad separada, por ejemplo, cuando una facultad discrecional para conceder una subvención se ejerce de modo tal que significa que la subvención "está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos" (véase el texto de la nota 4 de pie de página del *Acuerdo SMC*).

62. Volviendo, pues, a las preguntas precisas del Grupo Especial, cabe decir que las CE opinan que el Programa ampliado de sustitución de las EVE está supeditado *de jure* a los resultados de exportación; el hecho de que a veces se puedan requerir exportaciones de bienes estadounidenses hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado enteramente a los resultados de exportación.

**Pregunta 26**

**Las CE afirman que la subvención EVE básica está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque "a menudo" será imprescindible utilizar artículos estadounidenses para tener la seguridad de que no se supera el límite de contenido extranjero.<sup>24</sup> ¿Opinan las CE que la frecuencia con que esto ocurrirá afecta a la determinación de si la norma del 50 por ciento de contenido extranjero es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3? ¿Sería la norma incompatible con esa disposición si los productos estadounidenses fueran necesarios "a veces"? ¿Ocasionalmente? ¿Rara vez?**

Respuesta

63. Las CE consideran que la "norma del 50 por ciento de contenido extranjero" es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en razón de que da lugar a una prescripción de que se utilicen mercancías estadounidense en *todos* los casos.

64. El Programa de sustitución de las EVE es un programa de subvenciones, esto es, una medida general que da lugar a subvenciones prohibidas, y obliga a conceder esas subvenciones si se cumplen

---

<sup>23</sup> Informe del Órgano de Apelación, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil* ("Canadá - Automóviles"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 99.

<sup>24</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 174.

ciertas condiciones. Las CE la impugnan en calidad de medida general que obliga a conceder subvenciones individuales que están supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados y que no contiene ninguna disposición que impida concederlas. Un programa de subvenciones que da lugar a esas subvenciones está también prohibido en virtud de lo dispuesto en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

### **Pregunta 27**

**¿Acierta el Grupo Especial al suponer que la reclamación de las CE respecto del párrafo 4 del artículo III del GATT se limita a la aplicación de la "limitación del contenido extranjero" en el contexto de la "subvención básica de sustitución de las EVE"? En caso contrario, sírvanse explicar de qué manera podría aplicarse el párrafo 4 del artículo III a la "subvención ampliada de sustitución de las EVE" a la luz de la circunstancia de que el párrafo 4 del artículo III se vincula con el trato menos favorable a los productos importados en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte al empleo interior de ese producto.**

### **Respuesta**

66. Sí.

### **Pregunta 28**

**¿Es posible establecer, sobre la base de la Ley en sí misma, y sin referencia a elementos de hecho externos relacionados con la manufactura de productos específicos, que la norma del 50 por ciento de contenido extranjero obliga en algunos a casos a los beneficiarios a emplear productos nacionales con preferencia a los importados? Si no es así, y teniendo en cuenta la opinión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*<sup>25</sup> de que la supeditación *de jure* se demuestra "a partir del texto de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente", sírvanse explicar en qué forma podría la Ley estar supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.**

### **Respuesta**

67. El Órgano de Apelación dijo, además, después de la oración citada en la pregunta, que "[c]omo hemos aclarado ya, cabe que esa supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida" y mencionados en su nota de pie de página al párrafo 100 del informe.

68. El párrafo 100 del informe del Órgano de Apelación dice como sigue:

El supuesto más sencillo, y por ello tal vez el menos frecuente, es aquel en que la supeditación a los resultados de exportación figura expresamente en los propios términos de la ley, reglamento y otro instrumento legal. Creemos, no obstante, que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a los resultados de exportación cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, para que una subvención esté supeditada *de jure* a los resultados de exportación, no siempre es necesario que el instrumento legal en que se basa establezca *expressis verbis* que la subvención sólo puede obtenerse si se cumple la condición

---

<sup>25</sup> Informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 123.

relativa a los resultados de exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida.

69. En consecuencia, la supeditación *de jure* a los resultados de exportación puede estar contenida "de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida". En el presente asunto, sobre la base del texto de la ley, esto es, sobre la base de los términos de la norma del 50 por ciento, cabe inferir que un productor, con una estructura de costos determinada, se verá obligado a utilizar artículos estadounidenses.

70. Las consecuencias de una ley requieren siempre el conocimiento de ciertos hechos (por ejemplo, que las compañías querrán obtener utilidades, que otros países impondrán gravámenes, etc.). Las CE consideran que el hecho de que en el caso de algunos productos el valor de los artículos empleados para producirlos represente más de la mitad del valor final del producto es un hecho tan conocido que la prescripción de emplear artículos de los Estados Unidos en ese caso se desprende necesariamente de los términos de la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

71. La determinación de los productores que, en la práctica, tendrán que emplear artículos estadounidenses es una cuestión de hecho, que no es necesario decidir al examinar una reclamación *de jure*. En todo caso, las CE han presentado indicaciones sobre este asunto en relación con ciertos sectores.

### **Pregunta 29**

**Las CE sostienen que "si el Grupo Especial no estuviera de acuerdo en que la limitación del contenido extranjero aplicado a los productores extranjeros [da lugar a que la subvención "ampliada" sea una subvención a la exportación prohibida], las CE aducen, alternativamente, que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 debe interpretarse en el sentido de que también prohíbe imponer una limitación del contenido extranjero a los productores extranjeros".<sup>26</sup> El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. En el caso de la aplicación de la "limitación del contenido extranjero" a productores extranjeros, la supuesta subvención se podría considerar supeditada al empleo de productos importados con preferencia a los nacionales. Se ruega formular observaciones a este respecto.**

### **Respuesta**

72. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se redactó en la hipótesis de que un gobierno otorgara una subvención a sus propias compañías, que por lo común estarían domiciliadas dentro de su territorio. Las palabras "nacionales" e "importados", por lo tanto, se refieren a productos "nacionales" y "extranjeros". En el caso desusado de una subvención concedida a una compañía extranjera, la interpretación literal de estas palabras produciría resultados absurdos que no corresponden a la patente intención de las partes.

73. El asunto *Brasil - Aeronaves* es un ejemplo de que los términos del párrafo 1 del artículo 3 se deben interpretar desde el punto de vista de la autoridad otorgante, y no desde el punto de vista del beneficiario. En ese asunto se otorgaban subvenciones a las empresas aéreas extranjeras a condición de que adquirieran aeronaves brasileñas. Esas subvenciones estaban supeditadas a las exportaciones sólo desde el punto de vista de la autoridad otorgante. Desde el punto de vista del beneficiario, eran más bien subvenciones supeditadas a la importación.

---

<sup>26</sup> Primera comunicación de las CE, párrafos 181 y 182.

74. Una vez que se acepta que el *Acuerdo SMC* se aplica a las subvenciones otorgadas a beneficiarios extranjeros, la interpretación literal de las palabras "nacionales" e "importados" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 produce resultados absurdos, manifiestamente contrarios a la intención de las partes. Como se explicó en la segunda comunicación escrita de las CE, esas palabras, por lo tanto, se han de interpretar, en el contexto de subvenciones a extranjeros, con el significado de "nacionales" y "extranjeros" (véase también la pregunta 29). Ello se justifica con arreglo a la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* por el hecho de que los tratados se deben interpretar de buena fe. Una interpretación absurda no es una interpretación de buena fe.

### **Pregunta 30**

**Las CE dicen que la limitación del contenido extranjero establecida por la Ley es "una prescripción" en el sentido del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.<sup>27</sup> ¿Acierta el Grupo Especial al interpretar que las CE no afirman que la limitación del contenido extranjero constituye una "ley" o "reglamento" en el sentido de dicha disposición?**

#### Respuesta

75. Se trata de una prescripción contenida en una ley. La palabra "prescripción" es suficientemente amplia como para abarcar prescripciones contenidas en actos legislativos, razón por la cual la emplearon las CE.<sup>28</sup> Naturalmente, ello no significa que las CE nieguen o no afirmen que se trata de una prescripción de naturaleza legislativa y que es de aplicación general, al igual que el resto de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, como se señaló claramente en toda la argumentación de las CE.

### **Pregunta 31**

**La mención en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 de "ley" y "reglamento" parece estar vinculada con la forma de ciertas medidas. En cambio, podría considerarse que el término "prescripción" tiene que ver con la naturaleza de las medidas. Se ruega formular observaciones al respecto.**

#### Respuestas

76. Ciertamente, la palabra "prescripción" hace hincapié en el contenido de la medida que se examine.

77. El uso de la palabra "prescripción" confirma que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a medidas que no tienen la forma de leyes o reglamentos.<sup>29</sup>

78. Las CE no consideran que la naturaleza de la prohibición contenida en el párrafo 4 del artículo III dependa de la forma de la medida.

---

<sup>27</sup> Primera comunicación de las CE, sesión 3.7.1.

<sup>28</sup> Véase, por ejemplo, la reseña de subvenciones y otras ventajas sujetas a "prescripciones" en *Guía de las normas y usos del GATT*, índice analítico, Ginebra, 1995, volumen I, página 192, que abarca, entre otras cosas, las prescripciones legislativas examinadas en el asunto *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola* y en el documento del GATT L/695 (véase *supra*, pregunta 18).

<sup>29</sup> Por ejemplo, en el asunto *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial constató que había habido violación del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 respecto de las prescripciones sobre el valor añadido canadiense contenidas en las Cartas de Compromiso de las empresas privadas (véase el párrafo 10.130 del informe).

79. En todo caso, el criterio estatuido en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 es el mismo, tanto para la "ley" como para la "prescripción".

80. Existe un cierto grado de yuxtaposición en las palabras "ley, reglamento o prescripción" en el párrafo 4 del artículo III en el sentido de que las leyes y reglamentos por lo común establecen prescripciones.<sup>30</sup> El uso de un término amplio como "prescripción" tiene por objeto presumiblemente evitar lagunas en la cobertura del párrafo 4 del artículo III, de modo de evitar que los Miembros puedan eludir su prohibición eligiendo una forma particular para sus medidas discriminatorias.

### **Pregunta 32**

**¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.**

### **Respuesta**

81. El apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* tiene sus raíces en el párrafo 4 del artículo III del GATT. Los antecedentes de negociación del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 indican que la decisión de prohibir las subvenciones por él abarcadas se sustentó en la experiencia adquirida en la aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT.

82. El asunto *CEE - Proteínas destinadas a la alimentación animal*<sup>31</sup> fue iniciado por los Estados Unidos con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT y se refirió a la legislación de la CEE que preveía el pago de subvenciones a elaboradores de semillas oleaginosas que, mediante pruebas documentales, pudieran demostrar que habían transformado semillas oleaginosas de origen comunitario.

83. A juicio de las CE, existe una diferencia de ámbito en el sentido de que, naturalmente, el párrafo 4 del artículo III es más amplio que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por ejemplo, muchas medidas incompatibles con el párrafo 4 del artículo III (esto es, las prescripciones sobre contenido local) no constituyen una subvención. Es difícil ver de qué manera una medida violatoria del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* no estaría englobada en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

84. Bien se podría decir que un párrafo del informe del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* sintetiza esta cuestión. El Órgano de Apelación consideró que el párrafo 4 del artículo III era un elemento contextual pertinente para interpretar el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* y enunció la siguiente opinión:

En primer lugar, observamos que el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 trata también de medidas que favorecen la utilización de productos nacionales con preferencia a los importados, aunque emplea términos jurídicos diferentes y tiene un alcance distinto. Con todo, tanto el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 como

---

<sup>30</sup> Por ejemplo, el párrafo 1 del Anexo del Acuerdo sobre las MIC dice como sigue: "las MIC incompatibles con ... el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 comprenden las que sean obligatorias o exigibles en virtud de la legislación nacional o de resoluciones administrativas, o cuyo cumplimiento sea necesario para obtener una ventaja, y que prescriban ...".

<sup>31</sup> Informe del Grupo Especial, adoptado el 25 de enero de 1990, 37S/86.

el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* son aplicables a medidas que requieren el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.<sup>32</sup>

### **Pregunta 33**

Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado".<sup>33</sup> Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.

#### Respuesta

85. Dicha afirmación tiene por exclusivo objeto refutar la alegación de los Estados Unidos de que la Ley de sustitución del régimen de las EVE fue el fruto de un examen del régimen tributario aplicado por los Estados Unidos a los ingresos procedentes del extranjero cuando que simplemente fue una reformulación del programa de las EVE.

### **Preguntas del 16 de marzo**

### **Pregunta 34**

¿Debe el Grupo Especial entender de la sección 4.3.2 de la comunicación de réplica de las CE que éstas no se basan en las palabras "como condición única o entre otras varias condiciones" para aducir que la existencia de "alternativas" a la exportación como medio para acceder a la presunta subvención establecida por la Ley no elimina la presunta supeditación a la exportación?

#### Respuesta

86. Así es. El argumento de las CE no depende de esa cláusula. La presencia de esa cláusula, con todo, confirma la posición de las CE.

### **Pregunta 35**

Sírvanse formular sus observaciones sobre los párrafos 91, 108, 159, 170-171 de la declaración oral de los Estados Unidos.

#### Respuesta

### **Párrafo 91**

87. En el párrafo 91 los Estados Unidos sostienen que, a tenor de los argumentos de la CE, los regímenes de imposición territoriales serían subvenciones supeditadas a la exportación.

88. Esa tesis es incorrecta. Como se explicó ya en la respuesta de las CE a la pregunta 23 del Grupo Especial<sup>34</sup>, en un régimen de imposición territorial, la tributación depende del lugar donde se devengaron los ingresos. Los ingresos se pueden obtener en el extranjero incluso cuando las mercancías se venden en el territorio del país de imposición. (Véase también el segundo inciso del párrafo 40 de la segunda comunicación escrita de las CE.)

---

<sup>32</sup> Párrafo 140 del informe (cursivas añadidas).

<sup>33</sup> Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

<sup>34</sup> Respuesta de las CE a la pregunta 23 del Grupo Especial:

89. Por lo tanto, es erróneo el argumento de los Estados Unidos de que las ventas de exportación se gravan en régimen más favorable que las ventas nacionales. Además, en un régimen territorial, la exención tributaria de los ingresos procedentes del extranjero no requiere que el empleo final de un producto (después de su reventa o elaboración) se haga fuera del mercado interior. En un régimen territorial se grava el ingreso devengado de la actividad económica, y el destino final del producto carece de importancia.

90. Conforme al Programa de sustitución de las EVE, la imposición depende de que las mercancías no sean vendidas para "uso final en los Estados Unidos". En el caso de las mercancías estadounidenses, ello significa necesariamente que deben ser exportadas.

91. Esa supeditación a las exportaciones no es un atributo necesario de un régimen de imposición mundial. Tanto los regímenes territoriales como los mundiales son ordinariamente neutrales respecto de las exportaciones. Ambos se basan en aspiraciones perfectamente defendibles, aunque antagónicas, por lograr la equidad tributaria.

92. Como las CE explicaron en el curso de las actuaciones originales, el criterio mundial se inspira en un principio de neutralidad ante las exportaciones de capital y el criterio territorial en un principio de neutralidad ante las importaciones de capital.

93. De acuerdo con el principio de la neutralidad ante las exportaciones de capital, se considera injusto que los contribuyentes deban pagar menos impuestos cuando se establecen en el extranjero, y los países deben estructurar sus normas de imposición internacional de modo de no alentar ni desalentar las salidas de capital. De acuerdo con el principio de la neutralidad ante las importaciones de capital, se considera injusto que las compañías que se establezcan en el extranjero estén sujetas a una carga tributaria más elevada por causa de sus nexos con el país exportador de capitales, y los países, en consecuencia, debieran adoptar normas de imposición internacional encaminadas a evitar que sus compañías multinacionales soporten una carga tributaria efectiva más elevada en los mercados extranjeros que las compañías nacionales locales o las compañías multinacionales de otros países.

---

En un sistema territorial puro, las utilidades de las empresas derivadas de las ventas en el mercado interior y de las exportaciones están gravadas exactamente de la misma manera. El impuesto sobre la renta se aplica a todos los ingresos generados en el país de que se trate. Si una empresa domiciliada en un país con régimen territorial vende a clientes no vinculados en los mercados interior y de exportación, y obtiene el mismo nivel de utilidades en ambas ventas, esas ventas estarán sujetas a idéntica imposición.

Si la empresa vende por conducto de una filial extranjera en el mercado nacional, la casa matriz pagará un impuesto sobre las utilidades que haya devengado con motivo de la venta a la filial extranjera vinculada en dicha transacción. Análogamente, si la empresa vende por conducto de una filial extranjera en el mercado de exportación, la casa matriz tributará sobre las utilidades que haya obtenido en la venta a la filial extranjera en la transacción de exportación. En ambas situaciones, las utilidades obtenidas por la filial extranjera en dichas operaciones por conducto de sus actividades en el país en el que esté domiciliada no están sujetas al impuesto sobre estas utilidades en el país con un régimen territorial puro. Ello se debe a que los países con regímenes de imposición territoriales sólo gravan los ingresos devengados de actividades en su territorio. La separación (imputación) de los ingresos se hace con criterio objetivo, conforme a la norma de la independencia (esto es, como si la transacción se hubiera concertado conforme a las condiciones comerciales y financieras que se aplicarían entre partes no vinculadas). A diferencia de la Ley de sustitución del régimen de las EVE, un régimen territorial puro no exonera los ingresos generados por actividades realizadas dentro del territorio, ya se trate de exportaciones o de cualquier otra actividad. Por lo tanto, no se condonan ingresos ni existe subvención.

94. Ambos regímenes tienen un fundamento racional, y elegir el uno o el otro no puede por sí solo, a juicio de las CE, dar lugar a una subvención. Como observó el Grupo Especial en las actuaciones originales<sup>35</sup>:

Por ende, los Estados Unidos tienen libertad para mantener un sistema fiscal de ámbito mundial, un sistema territorial o cualquier otro tipo de sistema que prefieran. A la OMC esto no le interesa. Lo que los Estados Unidos no pueden hacer es establecer un régimen de tributación directa, otorgar una exención de impuestos directos específicamente relacionada con las exportaciones y después alegar que tienen derecho a otorgar tal subvención a la exportación porque es necesario eliminar una desventaja para los exportadores creada por el propio sistema fiscal estadounidense.<sup>36</sup> En nuestra opinión, esto no es diferente de aplicar un impuesto sobre la renta de las sociedades de, por ejemplo, el 75 por ciento, y alegar después que se necesita un tipo impositivo especial del 25 por ciento para los exportadores porque el tipo impositivo aplicable en general a las sociedades en otros Miembros es sólo del 25 por ciento.

### **Párrafo 108**

95. En el párrafo 108, los Estados Unidos afirman, en respuesta a la reclamación de la CE con arreglo al párrafo e), que no comprenden cómo puede decirse que una medida que no hace referencia alguna a la exportación, no requiere la exportación y se aplica a una amplia gama de transacciones que no son de exportación está "relacionada específicamente con las exportaciones".

96. Las CE ya han explicado que el Programa de sustitución de las EVE sí requiere exportaciones, a pesar de que no emplea los vocablos "exportación" o "exportaciones".<sup>37</sup>

97. La palabra "específicamente" no significa "expresamente". Significa, en cambio, que "que guardan una relación especial, precisa o claramente definida o están conectados con las exportaciones".<sup>38</sup>

98. La subvención básica de sustitución de las EVE (en relación con bienes estadounidenses) guarda esa relación con las exportaciones, porque es necesario exportar para beneficiarse del

---

<sup>35</sup> Informe del Grupo Especial, párrafo 7.122.

<sup>36</sup> La nota de pie de página del Grupo Especial dice como sigue:

Como ha establecido el Órgano de Apelación, "[l]os Miembros de la OMC son libres de perseguir sus propios objetivos nacionales mediante la tributación o la reglamentación interiores *siempre y cuando no lo hagan de manera que infrinjan lo dispuesto en el artículo III o cualquier otro compromiso contraído en el marco del Acuerdo sobre la OMC*" (cursivas añadidas). *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 1º de noviembre de 1996, página 20.

<sup>37</sup> Véase, por ejemplo, Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 71. Cabe señalar que la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en la Ley de sustitución del régimen de las EVE es, a este respecto, idéntica a la definición de "bienes de exportación" en la Ley relativa a las EVE, de acuerdo con la cual "[l]a expresión 'bienes de exportación' significa bienes...B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales o, para una EVE, para su *utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos*" (cursivas añadidas). Los Estados Unidos, por lo tanto, no tenían dificultad para emplear la palabra "exportación" a fin de designar bienes "destinados ... a [la] enajenación fuera de los Estados Unidos".

<sup>38</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 153.

programa. La subvención ampliada de sustitución de las EVE (en relación con bienes producidos en el extranjero) guarda esa relación, porque en muchos casos será necesario que se exporten mercancías estadounidenses en la forma de componentes o materias primas a fin de respetar la limitación del contenido extranjero.

### **Párrafo 159**

99. En el párrafo 159, los Estados Unidos tratan de responder al argumento de las CE de que las declaraciones del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles* (en el cual el Órgano de Apelación concluyó que una medida que requería el 60 por ciento de valor nacional no necesariamente llevaba a la conclusión de que había una supeditación *de jure*) no eran pertinentes en el presente asunto, pues la Ley de sustitución del régimen de las EVE es una medida legislativa que se aplica a una serie indeterminada e ilimitada de casos, en tanto que el asunto *Canadá - Automóviles* se refería a *medidas individuales*, cada una de las cuales aplicaba una prescripción específica de contenido local a empresas específicas.<sup>39</sup>

100. Los Estados Unidos sostienen que la argumentación de las CE "pasa por alto la característica más significativa" de la decisión en el asunto *Canadá - Automóviles* que, a estar por los Estados Unidos, es que "el Órgano de Apelación concluyó que no podía determinar si una prescripción basada en el valor estaba supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados sin saber cómo se aplicaba en la práctica esa medida".

101. Los Estados Unidos simplemente no responden al punto señalado por las CE, que a decir verdad pasan por alto. Se trata de que el Programa de sustitución de las EVE se impugna *qua* medida legislativa y no en su aplicación a bienes o compañías determinados. En ese caso, todo lo que las CE tienen que demostrar es que la supeditación al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados puede darse o que la medida no lo impide.

### **Párrafos 170 y 171**

102. En el párrafo 170, los Estados Unidos se remiten a los párrafos 217 y 218 de su primera comunicación escrita y a los informes de los grupos especiales y del Órgano de Apelación allí citados, en la presunción de que sustentan la pretensión de los Estados Unidos de que las "medidas de aplicación general" imponen una carga de la prueba más estricta que cuando se trata de una "clase o categoría de importaciones en particular".

103. En su segunda comunicación escrita, las CE refutaron la pretensión de los Estados Unidos acerca de los dos criterios probatorios con arreglo al párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994, pretensión que carece de sustento en el texto de dicha disposición, y demostraron que el criterio requerido es el que en fecha más reciente enunció el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles*.<sup>40</sup> Grupos especiales anteriores se habían referido indistintamente a informes de grupos especiales relativos a medidas aplicables a clases de productos en particular y a medidas de aplicación general.<sup>41</sup> Ello es sumamente lógico, pues de lo contrario los Miembros de la OMC podrían fácilmente eludir la prohibición contenida en el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 mediante

---

<sup>39</sup> Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 171 a 173.

<sup>40</sup> Mencionado en la Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 201 a 204, y en la Segunda comunicación escrita de las CE, párrafo 232.

<sup>41</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 201; Declaración oral de las CE, párrafo 87. Por ejemplo, en *Canadá - Automóviles*, el Grupo Especial hizo referencia al asunto *Estados Unidos - Artículo 337* (en el cual la diferencia se refería a una medida de aplicación general) en el párrafo 10.78 de su informe.

la transformación de una serie de medidas aplicables a productos determinados -que presuntamente se prestan más fácilmente a impugnación- en una sola medida de aplicación general.

104. Sea cual fuere su contenido, la categorización hecha por los Estados Unidos, por lo tanto, carece en absoluto de pertinencia cuando se trata de examinar la reclamación de las CE con arreglo al párrafo 4 del artículo III.

105. Ello no obstante, habida cuenta de la solicitud del Grupo Especial, las CE desean recordar lo siguiente: en los párrafos 217 y 218 de su primera comunicación escrita (mencionados en el párrafo 170 de la declaración oral de los Estados Unidos), los Estados Unidos habían dado un ejemplo de la nueva categoría que habían creado de prescripciones aplicables a "una clase o categoría de productos importados en particular" mediante la remisión a los informes de los grupos especiales que entendieron en los asuntos *Canadá - Automóviles y Estados Unidos - Gasolina*.<sup>42</sup> Esos informes estaban claramente referidos a medidas aplicables a productos específicos (en relación con los automóviles y otros automotores en el primer asunto y con la gasolina en el último). Se sigue, pues, que la frase "clase o categoría de productos importados en particular" significa "medidas aplicables a productos específicos", como las que estaban en litigio en los dos informes de grupos especiales citados. Los Estados Unidos seguidamente contrastaron esa categoría con la de "medidas de aplicación general".

106. En el párrafo 171 de su declaración oral, los Estados Unidos al parecer han modificado el significado de esta categoría de medidas que ellos mismos han creado respecto de una "clase o categoría de productos importados en particular", pues ahora emplean ese término para designar las medidas que se examinaron en el asunto *CEE - Piezas y componentes*.

107. Como lo explicaron las CE<sup>43</sup>, las medidas que se examinaron en *CEE - Piezas y componentes* no se referían a una "clase o categoría específica de productos importados", sino que se aplicaban horizontalmente a todos los componentes posibles empleados en la producción de todos los productos posibles sujetos a medidas antidumping. A decir verdad, esas medidas eran notablemente similares a la limitación del contenido extranjero estatuida en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, que se aplica a todos los productos posibles que se pueden exportar de los Estados Unidos y se emplean en la producción de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.<sup>44</sup>

108. Por último, las CE observan que los Estados Unidos continúan haciendo referencia al informe del Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas*<sup>45</sup> en sustento de su argumentación a favor de una "carga de la prueba ... más estricta". Las CE señalan que en el párrafo mismo al que hicieron referencia los Estados Unidos<sup>46</sup>, el Grupo Especial constataba que las medidas impugnadas por los Estados Unidos eran neutrales en cuanto al origen y que los Estados Unidos no habían demostrado

---

<sup>42</sup> Análogamente, en el párrafo 218, los Estados Unidos se refieren a una "clase similar de mercancías importadas".

<sup>43</sup> Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 240 y siguientes.

<sup>44</sup> En todo caso, es difícil concebir cómo se puede decir que una medida que afecta a "componentes importados" es una medida que "se refería ... a una categoría específica de productos importados" o, en verdad, a una "clase de productos". Se trata de productos que de manera indiferente se pueden vender y emplear en el estado en que se encuentran o se pueden usar como componentes en la producción de otros productos. En consecuencia, una categoría de esa índole sería indefinida y de composición abierta.

<sup>45</sup> Informe del Grupo Especial, *Japón - Medidas que afectan a las películas y al papel fotográfico de consumo* ("*Japón - Películas*"), WT/DS44/R, adoptado el 31 de marzo de 1998.

<sup>46</sup> Informe del Grupo Especial, *Japón - Películas*, párrafo 10.381.

que, a pesar de que no eran *prima facie* discriminatorias, dichas medidas tuvieran un efecto diferenciado sobre los productos importados (esto es, los Estados Unidos no habían probado que hubiera discriminación *de facto*).

109. La situación que tuvo ante sí el Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas* fue, por lo tanto, la opuesta de la que se litiga en el presente asunto. Las CE han interpuesto una reclamación *de jure* contra una prescripción imperativa basada en el origen, pues específicamente establece una limitación sólo para los productos extranjeros.

110. Por lo tanto, en el presente asunto es totalmente injustificado referirse a si las medidas, "al aplicarse afectaban en forma distinta" a los productos importados. Como dijo el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles*:

una medida que establezca que una ventaja puede obtenerse utilizando productos nacionales pero no utilizando productos importados tiene efectos en las condiciones de la competencia entre los productos nacionales y los productos importados y por ello afecta a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de los productos importados, incluso si la medida permite que se utilicen otros medios para obtener la ventaja, como el uso de servicios en lugar de productos nacionales. Por consiguiente, las prescripciones en materia de VAC, que confieren una ventaja por la utilización de productos nacionales y no la ofrecen en caso de utilización de productos importados, deben considerarse como medidas que "afectan" a "la venta, ... o uso en el mercado interno" de productos importados a pesar de que las prescripciones en materia de VAC no requieren jurídicamente la utilización de productos nacionales.<sup>47</sup>

111. Las CE, además, desean señalar que el único "nexo significativo" a que se hace referencia en ese párrafo del informe del Grupo Especial en el asunto *Japón - Películas* es el que existe entre dos de las medidas impugnadas por los Estados Unidos y la estructura de mercado preexistente. El examen de la estructura de mercado que existía con anterioridad a la adopción de una medida no es pertinente para el examen de una reclamación *de jure*.

112. El Grupo Especial habrá observado también que las palabras "carga de la prueba ... más estricta" no figuran en parte alguna del informe del Grupo Especial encargado del asunto *Japón - Películas*.

113. Las CE desean observar también que el informe sobre el asunto *Japón - Películas* sustenta también sus conclusiones, pues hace referencia al informe del Grupo Especial en el asunto *Estados Unidos - Artículo 337*, esto es, un informe en el que se examina una medida que auténticamente se puede considerar "medida de aplicación general".

### **Pregunta 36**

**¿Hay, por lo que respecta al Programa "ampliado" de sustitución de las EVE, "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"? ¿Cuál es la disposición jurídica de los Estados Unidos que se aplicaría a los beneficiarios extranjeros del Programa ampliado si no existiera el Programa "ampliado"? ¿Cuál es la "alguna otra situación" para beneficiarios extranjeros del régimen "ampliado" en virtud de la cual sus ingresos estarían sujetos a tributación en los Estados Unidos? Si a juicio de las CE es distinta de la norma jurídica -punto de referencia normativo- aplicable al Programa "básico", sírvanse especificarlo.**

---

<sup>47</sup> *Canadá - Automóviles*, informe del Grupo Especial, párrafo 10.82.

Respuesta

114. Las palabras "alguna otra situación" o el punto de referencia normativo aplicable en el caso de la subvención ampliada de sustitución de las EVE es la situación que se daría si no se cumplieran las condiciones para acogerse al beneficio del Programa de sustitución de las EVE. Esa situación se daría si las mercancías estuvieran destinadas "para uso final en los Estados Unidos" o si no se observara la limitación del contenido extranjero.

115. En esos casos, los ingresos provenientes de las transacciones no estarían "excluidos" de imposición porque serían impositivos conforme a la norma de aplicación general.<sup>48</sup>

116. En el caso de los contribuyentes estadounidenses (esto es, cuando una transacción la realiza la sucursal extranjera de una compañía estadounidense o involucra actividades de distribución realizadas en los Estados Unidos en relación con mercancías producidas en el extranjero), los ingresos serían impositivos en virtud del artículo 11 del IRC<sup>49</sup>, juntamente con el artículo 61 (véase, también, la respuesta a la pregunta 37 *infra*).

117. Si una compañía extranjera realiza la transacción, los ingresos obtenidos de ésta, de no aplicarse el Programa de sustitución de las EVE, no serían por lo común directamente impositivos en los Estados Unidos.

118. Las compañías extranjeras sólo pagan impuestos en los Estados Unidos sobre los ingresos "derivados de fuentes dentro de los Estados Unidos" (esto es, los ingresos de fuentes estadounidenses) conforme al artículo 881 del IRC y sobre los ingresos "con conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial de los Estados Unidos" conforme al artículo 882 del IRC. A este respecto, cabe señalar que la definición de fuente estadounidense y fuente extranjera (esto es, "fuentes fuera de los Estados Unidos") figura en el artículo 862 del IRC.

119. En consecuencia, los ingresos de fuente extranjera de una compañía extranjera que no tiene una conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial en los Estados Unidos no son directamente impositivos en los Estados Unidos.

120. Si la compañía extranjera es filial de una compañía norteamericana, los ingresos serían impositivos cuando se remitieran a los Estados Unidos en calidad de dividendos (en virtud del artículo 61 (a) (7), los dividendos recibidos forman parte del ingreso bruto). La deducción por dividendos recibidos en el artículo 243 del IRC no se aplica a dividendos recibidos de entidades no contribuyentes, como la filial extranjera. La casa matriz acaso tenga que pagar impuestos en fecha anterior sobre dividendos presuntos si se aplican las disposiciones anti-aplazamiento de la subparte F del IRC.

121. La compañía, con todo, conforme a la norma estadounidense de aplicación general, puede reclamar un crédito por impuesto extranjero por el impuesto que ha debido pagar fuera de los Estados Unidos, pero sólo respecto de los ingresos de fuente extranjera (artículo 904 del IRC).

122. Si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la transacción, los ingresos no serían impositivos en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente. En

---

<sup>48</sup> En esta pregunta y en la siguiente, las CE se referirán a las disposiciones del derecho estadounidense. Los Estados Unidos han citado algunas de las disposiciones en EE.UU. - Prueba documental 4. Otras figuran en CE - Prueba documental 21. Si el Grupo Especial desea consultar otras disposiciones del IRC, acaso le interese saber que se pueden consultar en la Internet (por ejemplo, en el sitio [www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html](http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html)).

<sup>49</sup> Los extractos del IRC que no tenga ante sí el Grupo Especial figuran en CE - Prueba documental 21.

ese caso, la aplicación del Programa de sustitución de las EVE no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos.

123. Las CE aceptan que la subvención ampliada de sustitución de las EVE no dará lugar, en muchos casos, a condonación de ingresos y, en verdad, bien podría ocurrir que esa situación se diera sólo en poquísimos casos. Ello se debe a que el aplazamiento del impuesto sobre los ingresos de una filial extranjera, cuando es posible acogerse a ese régimen conforme al derecho estadounidense, puede muchas veces ser más ventajoso que el Programa de sustitución de las EVE y porque las compañías extranjeras que no sean filiales de compañías estadounidenses no estarán sujetas a imposición en los Estados Unidos sobre sus ingresos de fuente extranjera y, por lo tanto, no tendrán interés alguno en acogerse a la subvención (ampliada) del Programa de sustitución de las EVE. Sin embargo, el programa ampliado de sustitución de las EVE es optativo y es evidente que las compañías sólo lo invocarán cuando dé lugar a una reducción de los impuestos. Por esa razón, cabe decir que se trata de una subvención por poquísimas que sean las veces que se la emplee.

### **Pregunta 37**

**¿Cuál es la "norma" estadounidense que puede constituir un "punto de referencia normativo" a los efectos del artículo 1 del Acuerdo SMC? ¿Pueden las CE identificar específicamente alguna disposición fiscal estadounidense, además del nuevo artículo 941(a)(1) del IRC, donde se defina la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"? En otras palabras, ¿cuál es la base legal del argumento de las CE de que los Estados Unidos siguen manteniendo su sistema tributario "mundial"?**

### **Respuesta**

124. Uno de los puntos de partida de este análisis bien podría ser la Constitución de los Estados Unidos. La facultad para establecer el impuesto sobre la renta se deriva de la Enmienda XVI a la Constitución.<sup>50</sup> En su parte pertinente, en la Enmienda XVI dice:

El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan ...

125. Desde los primeros días del impuesto sobre la renta, el Tribunal Supremo dejó claramente establecido que esa facultad comprendía la facultad para sujetar a imposición los ingresos de fuente extranjera de los ciudadanos estadounidenses.<sup>51</sup>

126. El artículo 61 del Código de Rentas Internas<sup>52</sup> plasma el ejercicio por el Congreso de la amplia facultad conferida por la Enmienda XVI. El artículo 61 dice en su parte pertinente que:

Salvo otra disposición en contrario en el presente capítulo, se entiende por ingreso bruto todos los ingresos sea cual fuere la fuente de que se deriven ... .

---

<sup>50</sup> El texto completo de la Enmienda XVI es como sigue:

El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratarlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.

<sup>51</sup> Véase la causa *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924).

<sup>52</sup> El texto figura en EE.UU. - Prueba documental 4.

127. El Tribunal Supremo ha formulado observaciones respecto del "amplísimo ámbito" y de la "amplísima cobertura" de la disposición ahora codificada en el artículo 61, diciendo que "el Tribunal ha interpretado en forma liberal esta fraseología amplia atento a la intención del Congreso de sujetar a imposición todas las ganancias, salvo las específicamente exoneradas".<sup>53</sup>

128. Debe observarse que el concepto de "ingreso imponible" se define así en el artículo 63 del IRC: "el ingreso bruto menos las deducciones autorizadas por el presente capítulo ...". El artículo 11 del IRC dispone que las compañías están sujetas a imposición sobre "su ingreso imponible". Por lo tanto, las compañías estadounidenses están sujetas a imposición sobre sus ingresos "sea cual fuere la fuente de que se deriven ...".

129. Esta situación está reconocida en diversas obras de doctrina sobre la imposición estadounidense de las operaciones extranjeras. Por ejemplo, en una de esas obras de doctrina se dice lo siguiente<sup>54</sup>:

Los Estados Unidos, en general, sujetan a imposición a los ciudadanos extranjeros residentes en su territorio y a las compañías nacionales respecto de sus ingresos en todo el mundo.

130. Otro tratadista dice que las compañías nacionales de los Estados Unidos<sup>55</sup>:

Están sujetas a imposición por los Estados Unidos respecto de sus ingresos en todo el mundo.

131. El mantenimiento del sistema de imposición mundial por parte de los Estados Unidos también quedó claramente reconocido en fecha reciente (en diciembre de 2000, esto es, tras la sanción del Programa de sustitución de las EVE) en un estudio preparado por el Tesoro de los Estados Unidos sobre "el aplazamiento de los ingresos devengados por conducto de sociedades extranjeras controladas por entidades estadounidenses".<sup>56</sup> La circunstancia de que los Estados Unidos tengan todavía establecido un régimen de imposición que fundamentalmente se basa en la tributación corriente de los ingresos mundiales de los contribuyentes estadounidenses es, en verdad y según el estudio, la razón subyacente que sustenta la necesidad de medidas antiaplazamiento (subparte F del IRC). Este estado de cosas se refleja en todo el estudio, cuyas conclusiones sugieren también que, por cuanto el régimen de imposición de los Estados Unidos sigue basado en el principio de la tributación corriente de los ingresos mundiales de los contribuyentes estadounidenses y, por cuanto las sociedades se consideran contribuyentes separados y entidades jurídicas separadas de sus propietarios, existe una necesidad permanente de contar con una normativa antiaplazamiento dentro del régimen de imposición estadounidense. A guisa de ejemplo, en el capítulo 8 del estudio (Reiteración de las conclusiones), en relación con los antecedentes de la legislación de la subparte F, se dice lo siguiente:

... la subparte F fue, en general, una de una serie de medidas encaminadas a abordar los problemas de evitación tributaria causados por la tensión estructural dentro del

---

<sup>53</sup> *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955).

<sup>54</sup> Kuntz y Peroni, *U.S. International Taxation*, volumen 1, página A1-19 (1992).

<sup>55</sup> Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volumen 1, página 2:32 (segunda edición, 2000).

<sup>56</sup> *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations; A Policy Study*. Oficina de Política Tributaria del Departamento del Tesoro, diciembre de 2000, capítulo 8 (el *Restatement of Conclusions* de este voluminoso estudio figura en CE - Prueba documental 22; las CE están dispuestas a distribuir el texto completo si el Grupo Especial así lo desea).

régimen tributario. Esa tensión tiene su origen en la incompatibilidad de *ciertos atributos fundamentales del régimen de imposición de los Estados Unidos, principalmente la tributación corriente de los ingresos mundiales* y el trato de las sociedades en calidad de contribuyentes y personas jurídicas distintas de sus propietarios. *Estos atributos incompatibles son todavía un elemento fundamental del régimen fiscal estadounidense.*<sup>57</sup>

132. En los artículos 101 a 139 del Código figura una lista relativamente breve de los elementos específicamente excluidos del ingreso bruto. La Ley de sustitución del régimen de las EVE añadió a esa lista el artículo 114. De conformidad con su opinión de que, al sancionar el Código de Rentas Internas, el Congreso tuvo la intención de ejercer con relativa plenitud su facultad de gravar los ingresos, los tribunales de larga data han sostenido que las disposiciones relativas al otorgamiento de deducciones o exclusiones de partidas del ingreso bruto son "cuestiones de gracia legislativa" y, por lo tanto, se han de "interpretar estrictamente"<sup>58</sup>:

133. Las CE han explicado que el artículo 114(a), junto con las demás condiciones enunciadas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, crean una exención relativamente circunscrita de la norma general de imposición por los Estados Unidos de los ingresos mundiales.

134. En algunos aspectos, el artículo 114 es similar al artículo 911 del IRC. El artículo 911(a) dice, en términos aparentemente expansivos, que los ingresos obtenidos en el extranjero por un ciudadano estadounidense que reside en el extranjero podrán, si así lo desea el contribuyente, excluirse del ingreso bruto del contribuyente. El artículo 911(c), con todo, limita la suma que puede excluirse a una cuantía anual determinada (78.000 dólares en 2001).

135. Del mismo modo que el artículo 911 del IRC no establece un punto de referencia normativo de la desgravación de los ingresos devengados en el extranjero por ciudadanos estadounidenses residentes en el extranjero (particularmente a la luz de la limitación y de la naturaleza electiva de la exclusión), el nuevo artículo 114(a) tampoco lo hace. En verdad, en ambos casos la existencia de una exclusión o exención limitada, en realidad, *confirma la norma general* de imposición.

136. El término "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" proviene de la nueva legislación. El concepto no se emplea en ninguna otra parte del Código. En consecuencia, las disposiciones legales que se aplicarían a los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en ausencia del Programa de sustitución de las EVE se consignan en el artículo 11 del IRC, que determina que las sociedades están sujetas a imposición sobre su "ingreso imponible".

137. Por último, las CE remiten al Grupo Especial a las muchas razones que ya enunciaron en los párrafos 40 a 52 y 55 de su primera comunicación escrita para demostrar que la exclusión de ingresos en virtud del Programa de sustitución de las EVE fue, en realidad, una excepción y no la norma general.<sup>59</sup> Más significativa quizás sea la circunstancia de que, conforme a la Ley de sustitución del régimen de las EVE (el nuevo artículo 941 del IRC), sólo una parte determinada de los ingresos de los

---

<sup>57</sup> *Ibid.*, página 96, cursivas añadidas.

<sup>58</sup> Véanse, por ejemplo, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 U.S. 590 (1943); *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), cert. denied, 342 US 886.

<sup>59</sup> Una razón más que las CE no mencionaron en su Primera comunicación escrita es que el Programa de sustitución de las EVE no se aplica a bienes que se consideran escasos (y cuya exportación los Estados Unidos no desean estimular). Véase el párrafo 15 de la Declaración final de las CE en la reunión del Grupo Especial.

contribuyentes estadounidenses imputable a los ingresos de comercio exterior reúne las condiciones para acogerse a la exclusión, esto es, la exclusión es sólo parcial.

138. Las CE sostienen que, por lo tanto, es patente que el Programa de sustitución de las EVE no representa el punto de referencia normativo o la norma general, sino que es una excepción.

### **Pregunta 38**

**En el párrafo 185 de su declaración oral, los Estados Unidos aducen que "como se deduce del párrafo 1 del artículo 19 del ESD, la OMC no prevé la reparación retroactiva de actos ilícitos pasados". Sírvanse formular observaciones, en particular, respecto de la remisión por los Estados Unidos al párrafo 1 del artículo 19 del ESD y su pertinencia en el presente asunto.**

### **Respuesta**

139. Los informes de los grupos especiales inevitablemente se vinculan con actos ocurridos en el pasado. En algunos casos, las infracciones pueden ser continuadas y en otros habrán sido instantáneas.

140. No existe un principio general en la OMC a tenor del cual los grupos especiales no puedan decidir sobre infracciones instantáneas. No sólo no existe una disposición en la OMC a ese efecto, sino que los grupos especiales normalmente adoptan decisiones sobre infracciones instantáneas. Las CE mencionarán dos ejemplos recientes:

en el asunto *Corea - Productos lácteos* se constataron violaciones de los plazos de notificación estatuidos en el *Acuerdo sobre Salvaguardias*, a pesar de que de las notificaciones se habían cursado antes de la solicitud de establecimiento del grupo especial<sup>60</sup>;

en el asunto *Estados Unidos - Medidas de importación*<sup>61</sup> se constataron violaciones de diversas disposiciones de la OMC, a pesar de que la medida (la suspensión provisional de la liquidación de ciertas importaciones de las CE) había dejado de existir antes de la solicitud de establecimiento del grupo especial.

141. Los Estados Unidos tratan de derivar ese principio de la circunstancia de que la OMC no prevé medidas correctivas de carácter retroactivo, principio que los Estados Unidos considera plasmado en el párrafo 1 del artículo 19 del *ESD*.

142. Sin embargo, las CE no solicitan "reparación" en las presentes actuaciones. Solicitan que se dirima una diferencia. El OSD adoptó los informes del Grupo Especial y del Órgano de Apelación que declaraban que el Programa de las EVE era incompatible con las obligaciones de los Estados Unidos con arreglo al *Acuerdo sobre la OMC* el 20 de marzo de 2000. Decidió que los Estados Unidos debían retirar la subvención y ponerse en conformidad con sus obligaciones con efecto a partir del 1º de octubre de 2000 y, en última instancia, decidió que los Estados Unidos debían adoptar las medidas necesarias para el 1º de noviembre de 2000.

---

<sup>60</sup> Informe del Grupo Especial, *Corea - Medida de salvaguardia definitiva impuesta a las importaciones de determinados productos lácteos* ("*Corea - Productos lácteos*"), WT/DS98/R, adoptado el 12 de enero de 2000 y modificado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS98/AB/R, párrafo 8.1.

<sup>61</sup> Informe del Grupo Especial, *Estados Unidos - Medidas aplicadas a la importación de determinados productos procedentes de las Comunidades Europeas* ("*Estados Unidos - Medidas de importación*"), WT/DS165/R, adoptado el 10 de enero de 2001, WT/DS165/AB/R, párrafo 7.1.

143. Aunque no adoptaron las medidas necesarias para el 1º de noviembre de 2000, los Estados Unidos continúan sosteniendo que "cumplieron los plazos especificados por el OSD".<sup>62</sup> Las CE discrepan y piden al Grupo Especial que adopte una decisión sobre este desacuerdo.

144. Si los Estados Unidos tuvieran razón en su pretensión, los grupos especiales en particular nunca podrían adoptar decisiones sobre diferencias vinculadas exclusivamente con la *oportunidad* de una medida (por oposición a su existencia), pues esas diferencias se vincularían con violaciones que han cesado. La oportunidad de aplicación es una de las cuestiones que un grupo especial debe decidir con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del ESD.

145. La cuestión relativa a las recomendaciones, si las hay, que un grupo especial ha de formular en un asunto de esa índole es una cuestión distinta que se plantea sólo una vez que se ha decidido sobre la naturaleza y el grado de las violaciones. Ello queda demostrado por la circunstancia de que los grupos especiales pueden hacer constataciones y acto seguido considerar que es innecesario formular recomendaciones, como lo hizo el Órgano de Apelación, por ejemplo, en el asunto *Estados Unidos - Medidas de importación*.<sup>63</sup>

146. En general, los grupos especiales establecidos con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del ESD no se establecen para formular recomendaciones con arreglo al párrafo 1 del artículo 19, sino simplemente para hacer constataciones y dirimir una diferencia relativa a la aplicación. Como dijo el Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 en el asunto *Canadá - Aeronaves* (cuando se le solicitó que formulara una sugerencia con arreglo al párrafo 1 del artículo 19)<sup>64</sup>:

En nuestra opinión, el párrafo 1 del artículo 19 prevé la posibilidad de formular sugerencias acerca de lo que podría hacerse para poner una medida en conformidad o, en el caso del párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SMC, de lo que podría hacerse para "retirar" una subvención prohibida, y no aborda la cuestión de la supervisión de esas medidas. Por esa razón, nos abstenemos de formular la sugerencia solicitada por el Canadá.

147. Las CE desean recordar al Grupo Especial que las declaraciones del Sr. Suringa dadas a conocer en BNA Daily tax report (véase CE - Prueba documental 14) y confirmadas durante la audiencia, indican que aún no se han expedido las disposiciones reglamentarias de aplicación ni las directrices relativas a las tres opciones primarias con arreglo a la Ley de sustitución del régimen de las EVE. Esas declaraciones hacen dudar de que los Estados Unidos hayan dado efecto a las recomendaciones y decisiones del OSD y dejan pendiente la cuestión de la oportunidad en que lo harán.

### **Pregunta 39**

**A juicio de las CE, ¿sería la Ley compatible con el Acuerdo SMC si los Estados Unidos eliminaran la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"?**

---

<sup>62</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, sección V.H.2 (en particular, el título).

<sup>63</sup> Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Medidas aplicadas a la importación de determinados productos procedentes de las Comunidades Europeas* ("*Estados Unidos - Medidas de importación*"), WT/DS165/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 129.

<sup>64</sup> Informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("*Canadá - Aeronaves*"), WT/DS70/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, confirmado por el informe del Órgano de Apelación, WT/DS70/AB/RW, párrafo 6.4

Respuesta

148. Sí, pues ya no habría una subvención prohibida en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

**Preguntas para ambas partes**

**Pregunta 43**

**¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del Acuerdo SMC.**

Respuesta

149. En el párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* se dispone lo siguiente: (...)

A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe una subvención:

cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público *en el territorio de un Miembro...*

150. Las palabras destacadas en cursivas en el párrafo 1 a) 1) del artículo 1 que se citan *supra* caracterizan la naturaleza del "organismo público" que puede también otorgar una subvención. Ello no implica una limitación territorial respecto del lugar en el cual se puede otorgar o recibir una "contribución financiera".

151. El significado ordinario del texto encuentra confirmación en los antecedentes de su negociación. El texto original del Presidente de fecha 18 de julio de 1990<sup>65</sup> se refería únicamente a una "contribución financiera" al definir la subvención en el entonces apartado a) del párrafo 1 del artículo 3. En la siguiente revisión del texto<sup>66</sup> se aclaró la definición en los siguientes términos: "una contribución financiera de un gobierno o un organismo público existente en el territorio del signatario (denominado en adelante "gobierno")".

152. Esta definición, aunque elucidaba y probablemente ampliaba la definición de gobierno, precisaba la definición de subvención, pues aclaraba que no constituiría subvención la contribución financiera de un organismo público *fuera* del territorio del Miembro interesado.

153. En todo caso, la contribución financiera de un gobierno, por lo menos cuando se otorga por conducto de la condonación de ingresos recaudados por ese gobierno, siempre se producirá en el territorio del Miembro otorgante, pues es allí donde está situado el gobierno en cuestión.

154. Por otra parte, no existe limitación en el texto del otro componente de una subvención en el artículo 1 del *Acuerdo SMC* en cuanto al lugar en que ha de conferirse ese beneficio.

155. Cuando el contribuyente que se beneficia del Programa de sustitución de las EVE está situado fuera de los Estados Unidos, se puede considerar que el beneficio se confiere fuera de los Estados Unidos. Sin embargo, ninguna disposición del texto del apartado b) del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* sugiere que sólo estén abarcados los beneficios conferidos dentro del territorio del Miembro otorgante. Por el contrario, el hecho de que las palabras "en el territorio de un Miembro" no se apliquen al beneficio en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 1, aunque sean un atributo de la

---

<sup>65</sup> Documento MTN.GNG/NG10/W/38, de 18 de julio de 1990.

<sup>66</sup> Documento MTN.GNG/NG10/W/38/Rev.1, de 4 de septiembre de 1990.

"contribución financiera" en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 1, implica que no existe una limitación territorial en cuanto al lugar en el cual se puede disfrutar del beneficio.

156. Esta fue también, como lo observaron las CE en el párrafo 65 de su primera comunicación escrita, la opinión adoptada por todas las partes, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *Brasil - Proex*, que también se refería a una subvención otorgada a extranjeros (aerolíneas extranjeras).

157. Las CE están al corriente de que los Estados Unidos consideran que las llamadas "subvenciones transnacionales" no están, en principio, sujetas a derechos compensatorios con arreglo al artículo 351.527 de la legislación estadounidense sobre derechos compensatorios.

158. Las CE dudan de que esta falta de susceptibilidad a la compensación de las "subvenciones transnacionales" esté prescrita con arreglo a la Parte V sobre medidas compensatorias del *Acuerdo SMC*. Las CE observan que la Parte V no limita la participación en las investigaciones de derechos compensatorios, sino que la amplía a todos los "Miembros interesados", razón por la cual también podría participar el país de exportación que no otorgue la subvención. Aunque no adoptan una posición respecto de esta cuestión, las CE desean señalar únicamente que las dificultades que se plantean cuando se aplica un derecho compensatorio en esas circunstancias no se presentan en el caso de subvenciones prohibidas o recurribles. Ello se debe a que un derecho compensatorio solo se puede imponer al país "que exporta" las mercancías en cuestión, que en la hipótesis que se examina no es responsable por el otorgamiento de la subvención. El procedimiento de solución de diferencias en la OMC respecto de una subvención prohibida o recurrible, con todo, se invocaría contra el país otorgante de la subvención (en este caso, los Estados Unidos), y no contra el país en el cual estuviera situado el beneficiario primario de la subvención (en este caso, el país de la compañía extranjera).

159. Incluso si se interpretara que el artículo 1 del *Acuerdo SMC* se relaciona exclusivamente con las subvenciones a la producción de mercancías dentro del territorio del Miembro responsable por la medida, sería necesario considerar que la subvención ampliada de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida.

160. El Programa de sustitución de las EVE es una subvención directa a la producción no "destinada a su utilización final en los Estados Unidos" de bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Sin embargo, la limitación del contenido extranjero hace también que haya en este caso una subvención *indirecta* a la producción en los Estados Unidos de materias primas y componentes ("artículos" en la terminología de la Ley de sustitución del régimen de las EVE) de toda clase que se puedan utilizar para fabricar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas mientras se respete la limitación del contenido extranjero.

161. En el caso de la subvención ampliada de sustitución de las EVE, la subvención *indirecta* a la producción en los Estados Unidos de artículos de toda clase que se puedan utilizar para fabricar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas está supeditada a la exportación. Está supeditada a la exportación porque, en los casos en que los artículos representen más del 50 por ciento del justo valor de mercado de las mercancías producidas en el extranjero, será necesario que las mercancías sean exportadas desde los Estados Unidos para que se respete la limitación del contenido extranjero.

162. Cabe señalar también que, según los Estados Unidos mismos, la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también disponible para las compañías estadounidenses que distribuyan desde los Estados Unidos bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas y que hayan sido fabricados fuera de los Estados Unidos.

#### **Pregunta 44**

**A los efectos de la argumentación, supóngase que la respuesta a la pregunta 43 es negativa. ¿Qué pertinencia, si corresponde, tendría esa conclusión respecto de las cuestiones de supeditación a los resultados de exportación que tiene ante sí el Grupo Especial en la presente diferencia?**

#### **Respuesta**

163. Como se explicó en la respuesta a la última pregunta, la subvención ampliada de sustitución de las EVE sería todavía una subvención indirecta a artículos estadounidenses que está supeditada a la exportación de éstos.

164. Tampoco tendría efecto sobre la supeditación a los resultados de exportación de la subvención básica de sustitución de las EVE.

165. Como han argüido *in extenso* las CE, el hecho de que una ventaja pueda obtenerse en algunas circunstancias sin exportar no impide que esté supeditada a la exportación cuando la exportación sea una condición necesaria para obtener la subvención.<sup>67</sup> Una subvención supeditada a los resultados de exportación no deja de serlo porque se la incluya en una medida más amplia en virtud de la cual se confiera una ventaja similar de manera inobjetable.

166. La subvención ampliada de sustitución de las EVE y la subvención básica de sustitución de las EVE están disponibles en circunstancias mutuamente excluyentes, esto es, una mercancía, o bien se produce dentro de los Estados Unidos o bien se produce fuera de los Estados Unidos.

167. Estos argumentos sólo se refuerzan cuando la ventaja tributaria conferida a las transacciones que involucran mercancías producidas en el extranjero no se considera en modo alguno subvención (y, por lo tanto, no es pertinente a los fines del *Acuerdo SMC*). Después de todo, "la ventaja" de no pagar impuestos también se puede obtener absteniéndose de producir mercancías en absoluto o de obtener utilidades por la venta de las mercancías que se producen. En este caso, claro está, no existe subvención y ello no es pertinente a los efectos del *Acuerdo SMC*.

#### **Pregunta 45**

**¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.**

#### **Respuesta**

168. La última oración de la nota 59 de pie de página está redactada en forma declaratoria:

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

169. La nota 59 de pie de página aclara, por si hubiera alguna duda, que esas medidas no son subvenciones a la exportación prohibidas. Ello se puede comprender teniendo en cuenta el contexto

---

<sup>67</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 62 a 66 y 123 a 127; Segunda comunicación escrita de las CE, párrafos 8 a 15, y Declaración oral de las CE, párrafos 35 a 38.

histórico representado por la decisión en los informes de los grupos especiales en los asuntos de *Legislación fiscal* que sugerían que esas medidas podían, en algunos casos, ser subvenciones a la exportación a los efectos del párrafo 4 del artículo XVI del GATT de 1947.

170. Si la oración hubiera tenido por objeto establecer una *excepción* al párrafo e), se la habría redactado de manera diferente, por ejemplo del siguiente modo:

No se considerarán subvenciones a la exportación las medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

171. En verdad, para que tuviera los efectos que aducen los Estados Unidos, el párrafo e) tendría que haber sido redactado del siguiente modo:

La exención, remisión o aplazamiento de impuestos relacionados específicamente con los ingresos de exportación no se considerará subvención a la exportación si guarda relación de alguna manera con medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos [procedentes del extranjero] devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro.

172. A no dudarlo, también habría que omitir la referencia a los ingresos procedentes del extranjero.

173. Los ingresos de exportación, por definición, no son ingresos procedentes del extranjero. Los ingresos de exportación son la diferencia entre el precio de un producto vendido a un cliente en un país extranjero y el costo de fabricación del producto. Por lo tanto, aunque el cliente sea extranjero, los costos corresponden a la actividad económica nacional y los ingresos, por lo tanto, se generan en el interior del país. Este punto se ha señalado en el párrafo 206 de la segunda comunicación de las CE y también lo ha mencionado el Canadá en su comunicación de tercero (párrafo 34). A decir verdad, el Canadá atinadamente lo describe diciendo que se trata de "ingresos nacionales de transacciones de exportación".

174. Apenas si puede concebirse una situación en la cual esos ingresos estarían sujetos a imposición por otro Miembro, porque ninguna parte de la actividad económica se ha realizado en un país extranjero.

**Lista de las pruebas documentales**

CE-21 Extractos de textos de leyes estadounidenses.

CE-22 Extracto del documento titulado *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations; a Policy Study*. Oficina de Política Tributaria, Departamento del Tesoro, diciembre de 2000. Capítulo 8, Reiteración de las conclusiones.

## ANEXO F-2

### RESPUESTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS A LAS PREGUNTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS

(27 de marzo de 2001)

#### **Pregunta 1**

**¿Cuál es la "norma vigente" o la "norma general" de tributación en un país que grava a algunas personas sobre una base mundial y a otras sobre la base de una exención, en algunos casos por decisión de esas personas (y en tales casos con sujeción al arbitrio del Gobierno)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

#### **Respuesta**

1. Las CE consideran imposible responder a esa pregunta. No se puede extraer una "norma general" o una "norma vigente" de una característica aislada de un sistema fiscal.

#### **Pregunta 2**

**¿Es la exención tributaria de los "ingresos procedentes del extranjero" por parte de un país (a los efectos de la nota 59 a pie de página) aceptable con arreglo al *Acuerdo SMC* únicamente si todos los "ingresos procedentes del extranjero" están exentos de tributación? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

#### **Respuesta**

2. La última frase de la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC* no requiere que todos los ingresos procedentes del extranjero estén exentos de tributación.

3. Sin embargo, como han explicado las CE<sup>1</sup>, un régimen fiscal que ofrezca un medio más ventajoso de evitar la doble imposición restringido a ciertos contribuyentes privilegiados puede estar otorgando una subvención, y es posible que esa subvención no esté englobada en los términos de la última frase de la nota 59 a pie de página del *Acuerdo SMC*.

#### **Pregunta 3**

**¿Otorgaría la Ley subvenciones supeditadas a los resultados de exportación si no existieran los artículos 942(a)(2)(A)(i) y 943(a)(1)(B) y (C)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

#### **Respuesta**

4. Las CE remiten a los Estados Unidos a su respuesta a la misma pregunta formulada por el Grupo Especial (número 39).

#### **Pregunta 4**

**¿Están los Estados miembros de las CE dispuestos a renunciar a toda tributación basada en el origen por lo que respecta a los beneficios empresariales cuando no existe un**

---

<sup>1</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 221 y respuesta de las CE a la pregunta 16 del Grupo Especial.

**"establecimiento permanente" tal como esa expresión se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE?**

Respuesta

5. No hay en el Acuerdo sobre la OMC nada que impida a los Miembros gravar lo que deseen, siempre que no otorguen subvenciones prohibidas o específicas y perjudiciales.

6. Sin embargo, la definición de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE es el fundamento de las respectivas disposiciones adoptadas en todos los tratados bilaterales o multilaterales modernos concertados por Estados miembros de las CE con otros países, es decir, en la inmensa mayoría de los tratados fiscales concertados por los Estados miembros de las CE. Los Estados miembros de las CE aplican esos tratados, por lo que no intentan gravar los beneficios comerciales de empresas de sus interlocutores en los tratados si éstos no mantienen establecimientos permanentes en los Estados miembros de las CE de que se trate. En esos casos los beneficios empresariales sólo se gravan en la medida en que sean imputables a esos establecimientos permanentes.

7. En consecuencia, por ejemplo, cuando una empresa estadounidense exporta mercancías a un Estado miembro de las CE sin mantener en ese Estado un establecimiento permanente, los beneficios derivados de las actividades de exportación de la empresa estadounidense no son gravables en ese Estado. De manera análoga, aunque la empresa estadounidense mantuviera un establecimiento permanente en el Estado miembro de las CE en cuestión, si ninguna parte de los beneficios derivados de las exportaciones a ese Estado miembro de las CE fuera imputable a ese establecimiento permanente, el Estado miembro de las CE no gravaría los beneficios comerciales derivados de las actividades de exportación de la empresa estadounidense.

Pregunta 5

**¿Condiciona la mayoría de los países, con arreglo a sus propias leyes y reglamentos, la tributación de los beneficios empresariales basada en el origen al mantenimiento por una empresa extranjera de un "establecimiento permanente" tal como se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, dentro de sus límites territoriales? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

Respuesta

8. Aparte de que las CE no pueden verificar la concordancia de los criterios jurisdiccionales establecidos en las leyes y reglamentos nacionales de todos los países con el criterio del "establecimiento permanente", ello tampoco es necesario para la resolución de la presente diferencia.

9. Es bien sabido que el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y su Comentario han tenido un efecto "armonizador" significativo para la definición e interpretación del concepto de establecimiento permanente tanto en los tratados fiscales bilaterales como en la legislación nacional de muchos países. Así ocurre especialmente en países industrializados con sistemas fiscales relativamente complejos, pero también en muchos países en desarrollo, ya sea porque han hecho suyo el artículo 5 del Modelo OCDE o porque éste ha servido como base del artículo equivalente (artículo 5) del Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas. Por tanto, con arreglo a esas disposiciones nacionales, el concepto de establecimiento permanente suele utilizarse para determinar los límites de las facultades tributarias del país de origen sobre los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país.

10. Más importante aún, la inmensa mayoría de los aproximadamente 2.000 tratados fiscales principalmente bilaterales que existen actualmente en el mundo se basa, por lo que respecta a la definición del establecimiento permanente y con ello a las facultades del país de origen para gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en el otro Estado contratante, en la definición

normalizada del concepto de establecimiento permanente consagrada en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Como esos tratados bilaterales (o multilaterales) son acuerdos entre países independientes, están sujetos a las normas del derecho internacional público, y en particular a la Convención de Viena.<sup>2</sup> Su condición jurídica en el marco de la legislación nacional es variable, pero por lo general prevalecen sobre cualquier norma nacional con la que entren en conflicto. En los casos en que un sistema jurídico en particular les autoriza en principio a declarar inaplicables esos tratados, los legisladores procuran no hacerlo, y a falta de una intención clara de declarar que un tratado es inaplicable, los tribunales nacionales suelen presuponer la intención de observarlo.

11. Dado el gran número de tratados fiscales bilaterales existentes, y el hecho de que regulan la inmensa mayoría de esas relaciones bilaterales, en el marco de las cuales tiene lugar la mayor parte del comercio y las inversiones internacionales, la importancia de las normas nacionales reguladoras de las condiciones en las que un país de origen puede gravar los beneficios comerciales de una empresa residente en otro país es muy reducida. Esto se debe a que las normas nacionales contrarias, si las hubiera, no se observarían y no podrían observarse cuando existe un tratado.

12. De manera análoga, muchos países han incorporado a su legislación nacional normas que definen la existencia de un establecimiento permanente sobre la base de la definición del artículo 5 del Modelo OCDE. Así, por ejemplo, muchos Estados miembros europeos, para definir sus derechos tributarios sobre los beneficios comerciales de empresas residentes en países con los que no han concertado tratados fiscales bilaterales, aplican las mismas normas que en virtud de los tratados.

#### **Pregunta 6**

**¿Contiene el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE una definición de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"? En caso afirmativo, sírvanse identificar la disposición que contiene esa definición.**

#### **Respuesta**

13. El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE no utiliza la expresión "ingresos procedentes del extranjero" como tal. El Modelo de Convenio de la OCDE expresa el mismo concepto en formas distintas, como también hace el IRC de los Estados Unidos, que utiliza las expresiones "fuentes dentro de los Estados Unidos" y "fuentes fuera de los Estados Unidos".

14. Por ejemplo, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (Residente) estipula que:

A los efectos de este Convenio, la expresión "residente en un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Sin embargo, esa expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado únicamente por la renta procedente del citado Estado o por su patrimonio situado en él.

---

<sup>2</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 22 de mayo de 1969.

### ANEXO F-3

#### RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

(27 de marzo de 2001)

#### Observación preliminar

1. Antes de abordar las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos quisieran primero formular unas breves observaciones sobre las pruebas documentales que acompañan a la declaración final de las CE de fecha 16 de marzo de 2001. Si el Grupo Especial quisiera examinar esa información, observará que tiende a corroborar, más que a refutar, la posición de los Estados Unidos.

2. Con respecto a CE - Prueba documental 19, que consta de una copia de páginas del número del 14 de noviembre de 2000 de la publicación titulada *Congressional Record* relativas al debate en la Cámara de Representantes de los Estados Unidos sobre el proyecto de ley que luego pasó a ser la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000 ("la Ley"), los Estados Unidos deben aclarar, para ilustración del Grupo Especial, la importancia de las declaraciones de los legisladores en el debate legislativo en lo que concierne a discernir la intención legislativa en el derecho estadounidense. Aunque cuando la situación lo autoriza, los tribunales pueden tener en cuenta las declaraciones hechas por los legisladores en el debate legislativo, esas declaraciones, en general, se consideran en una categoría decididamente inferior a la de los despachos de las comisiones legislativas. Esta tesis fue enunciada admirablemente por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos -el más alto tribunal en la administración de justicia estadounidense- en la causa *Garcia v. United States*, 469 US 70, 76 (1984) (véase el texto en EE.UU. - Prueba documental 19); en dicha causa el Tribunal Supremo declaró lo siguiente:

Quando se trata de examinar la historia legislativa, hemos dicho reiteradamente que la fuente autoritativa para determinar la intención del órgano legislativo son los despachos de comisión sobre el proyecto de ley, que "representan el entendimiento ponderado y colectivo de los miembros del Congreso que intervinieron en la redacción y el estudio del proyecto de legislación". Nos hemos abstenido de basarnos en los comentarios al pasar de un Miembro y en declaraciones fortuitas en debates legislativos. En la causa *O'Brien*, dijimos que los despachos de comisión son "más autoritativos" que las observaciones formuladas en el curso del debate, y en la causa *Zuber* expresamos una preferencia similar ... (Se han omitido las citas.)

3. Un principio similar enunció el Juez Jackson del Tribunal Supremo -de recordada actuación en los Juicios de Nuremberg-, en la causa *Schwegmann Bros. v. Calvert Distillers Corp.*, 341 US 384, 395-96 (1951) (voto concurrente) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 20), donde dijo lo siguiente:

Recurrir a la historia legislativa se justifica sólo cuando *prima facie* la Ley es ineludiblemente ambigua y, en ese caso, a mi juicio, no debemos ir más allá de los despachos de comisión, que presumiblemente han sido bien ponderados y cuidadosamente preparados ... [E]scoger declaraciones fortuitas hechas en los debates legislativos, que no siempre se distinguen por su franqueza o exactitud, como fundamento para formarnos una idea de la ley que el Congreso tuvo intención de sancionar equivale a que nos sustituyamos al Congreso en una de sus importantes funciones.

4. Además, cuando consideran las declaraciones hechas en los debates legislativos, los tribunales estadounidenses pasan por alto las declaraciones formuladas por quienes se opusieron a la legislación. Como señaló el Tribunal Supremo en la causa *Bryan v. United States*, 524 US 184, 196 (1998) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 21): "Como hemos dicho, sin embargo, '[l]os temores y dudas de la oposición no constituyen una guía autoritativa para interpretar la legislación.' 'En su celo por derrotar un proyecto de ley, es comprensible que la oposición exagere el alcance de éste.'" (Se omiten las citas.)

5. En consecuencia, si un tribunal estadounidense fuera a tener en cuenta las declaraciones hechas en el debate legislativo que figuran en CE - Prueba documental 19, las declaraciones a las cuales el tribunal más probablemente atribuiría importancia serían las del Representante Archer, entonces Presidente de la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara Baja, y las del Representante Crane, entonces Presidente de la Subcomisión de Comercio de la Comisión de Medios y Arbitrios de la Cámara Baja, que eran importantes promotores de la Ley. Las CE no han citado las declaraciones de estos legisladores. Seguidamente se reproduce una declaración del Representante Archer:

Sr. Presidente: Hago uso de la palabra sencillamente para decir que el Representante de California dice que habrá una subvención a las empresas si no duplicamos la imposición de todos los ingresos obtenidos en el extranjero. Somos uno de los pocos países desarrollados del mundo que duplica la imposición de los ingresos obtenidos en el extranjero. Por lo tanto, si eliminamos parcialmente -y sólo parcialmente- la doble imposición de esos ingresos a fin de poder ser sólo parcialmente competitivos con nuestros competidores extranjeros, el Representante de California dice que estamos otorgando una subvención. A mi juicio, el pueblo estadounidense no estaría de acuerdo con esa tesis.<sup>1</sup>

Esta declaración es una prueba más de que la intención del Congreso fue que la Ley fuera una medida destinada a evitar la doble imposición.

6. El Representante Crane, por su parte, hizo la siguiente declaración: "El proyecto de ley H.R. 4986 tiene por objeto aproximar a los Estados Unidos a un sistema de imposición territorial, más similar al que rige las actividades internacionales de tantas empresas europeas."<sup>2</sup> Esta declaración es una prueba más de la deliberada intención del Congreso, por medio de esta Ley, de incorporar atributos del régimen de imposición territorial en el sistema fiscal de los Estados Unidos.

7. En igual sentido, las afirmaciones de las CE respecto de la renuencia de los funcionarios del poder ejecutivo de los Estados Unidos de conjeturar respecto de los motivos del Congreso al sancionar la Ley son igualmente equivocadas. Hay que aclarar, sí, que esa renuencia no se debe a que estos funcionarios no tengan conocimiento del proceso de redacción de la Ley, sino a que ese conocimiento carece de pertinencia cuando se trata de determinar la intención del Congreso. En cambio, sí es pertinente la historia legislativa creada por el Congreso mismo.

8. El Tribunal Supremo ha constatado que las observaciones *post hoc* hechas por quienes intervinieron en la redacción de una ley tienen poca importancia cuando se trata de discernir el significado de una ley. Véase la causa *Bread Political Action Committee v. FEC*, 455 US 577, 582 (1982) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 22). Según el Tribunal Supremo, esas declaraciones carecen de valor probatorio porque sólo "representan las opiniones personales del [redactor]" y las "declaraciones [se hacen] después de la sanción de la Ley." *Ibid.* Esta tesis es válida

---

<sup>1</sup> CE - Prueba documental 19, página H11892.

<sup>2</sup> *Ibid.*, página H11891.

incluso cuando esas observaciones *post hoc* emanan de un miembro del Congreso. Véase la causa *Quern v. Mandley*, 436 US 725, 736 (1978) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 23).

9. En consecuencia, las conjeturas *post hoc*, como las que interesaron a las CE, en cuanto a la intención del Congreso no serían otra cosa que meras conjeturas, carentes de toda pertinencia jurídica.

## PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS

### Pregunta 7

Los Estados Unidos afirman que, por conducto de la Ley, modificaron la norma general respecto de su jurisdicción fiscal<sup>3</sup> y que, por ende, en cuanto a los "ingresos extraterritoriales", no existe una norma general de imposición que se aplicaría "si no fuera por" la definición de ingresos brutos.<sup>4</sup> En su parte pertinente, el nuevo artículo 941(a)(1) del IRC dice como sigue:

"La expresión 'ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas' significa, con respecto a cualquier operación, la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente en tal operación ..." (Subrayado añadido.)

¿Cómo puede conciliarse o armonizarse el argumento de los Estados Unidos con las palabras subrayadas que se citan *supra*?

### Respuesta

10. Las declaraciones antes citadas no son contradictorias. La reducción de los ingresos imponibles a que se hace referencia en la Ley es la etapa intermedia de una fórmula para calcular la cuantía de los ingresos excluidos. El empleo de esa etapa intermedia no indica que los ingresos excluidos estarían por otros conceptos sujetos a imposición en los Estados Unidos.

11. Un principio básico del derecho tributario estadounidense es que el contribuyente puede deducir los gastos que realice para producir ingresos imponibles. Corolario de ese principio es que el contribuyente no puede deducir los gastos que realice para producir ingresos que estén excluidos de la base tributaria. De lo contrario, un contribuyente podría pagar impuestos en una cuantía inferior a la debida.

12. La exclusión de los ingresos extraterritoriales es una exclusión que se aplica a los ingresos brutos, y no una reducción del ingreso imponible. Conforme al régimen fiscal estadounidense, por ingresos brutos se entienden los ingresos del contribuyente antes de efectuar deducciones. Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales excluidos se excluyen de la base tributaria estadounidense, la Ley no autoriza a hacer deducciones imputables a esos ingresos. Ello plantea un problema de cálculo: ¿cómo se han de eliminar las deducciones no autorizadas si la cuantía excluida se basa en los ingresos brutos, que no tienen en cuenta ninguna deducción? Para resolver el problema, se calcula, primero, el ingreso imponible; segundo, no se autorizan las deducciones imputables a los ingresos extraterritoriales excluidos; tercero, la cifra resultante se convierte a una exclusión de los ingresos brutos mediante la imputación de las deducciones autorizadas contra la cuantía del ingreso imponible. La historia legislativa de la Ley contiene el siguiente resumen: "[A] fin de calcular la cuantía que se excluye de los ingresos brutos, se determina el ingreso imponible y seguidamente se

---

<sup>3</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 72.

<sup>4</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 77.

convierte ese ingreso en una cifra bruta para imputarle los gastos autorizados y calcular así la cifra de ingresos brutos correspondiente."<sup>5</sup> En la historia legislativa de la Ley figura un ejemplo numérico completo del proceso.<sup>6</sup>

13. En consecuencia, la exclusión de ingresos extraterritoriales es una exclusión de los ingresos brutos y la etapa de conversión de la cuantía de la exclusión en una reducción del ingreso imponible es sólo un mecanismo para determinar la cuantía de la exclusión de los ingresos brutos.

14. En general, uno de los efectos prácticos de una exclusión es que, en última instancia, reduce los impuestos en relación con la suma que habría correspondido pagar en ausencia de la exclusión. Esa misma cuestión se plantea en el caso de los regímenes de exención. Reconocer esta circunstancia nada tiene que ver con la cuestión relativa a saber si la exclusión forma parte de la norma general de imposición de un país.

15. A este respecto, en una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó si la pregunta 33 era pertinente en relación con la pregunta 7. A juicio de los Estados Unidos, el estudio del Tesoro relativo a la subparte F no es pertinente en relación con la fórmula para calcular los ingresos extraterritoriales excluidos.

### **Pregunta 8**

**Las Comunidades Europeas dicen que, a fin de que los ingresos extraterritoriales sean excluidos de la imposición, "deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directas) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías".<sup>7</sup> ¿Puede decirse que ésta sea una descripción correcta de la Ley? En caso contrario, ¿podrían los Estados Unidos presentar lo que, a su juicio, sea una descripción correcta?**

### **Respuesta**

16. Esa descripción de la Ley es incorrecta. No es necesario que se usen artículos estadounidenses en esta situación, porque se puede emplear mano de obra estadounidense para cumplir la limitación del 50 por ciento, sin aumentar la cantidad de artículos estadounidenses. Por ejemplo, en la hipótesis de que las partidas (C) y (D) de las CE equivalgan al 49 por ciento del justo valor de mercado, dejando un 51 por ciento para artículos y trabajo. Conforme a la Ley, la totalidad de ese 51 por ciento, menos un 1 por ciento, podría corresponder a trabajo y artículos extranjeros, en tanto que el 1 por ciento restante podría corresponder a trabajo estadounidense.

17. En general, sin embargo, las CE han circunscrito de manera inapropiada el ámbito de la pregunta pertinente. La pregunta más apropiada es la relativa a saber si la Ley contiene una prescripción afirmativa de que se usen artículos estadounidenses, y la Ley no contiene una prescripción de esa índole.

18. Esta descripción inexacta de la Ley refleja la limitada comprensión que tienen las CE respecto de la estructura y el diseño de ésta. A ese respecto, el desglose algebraico que presentan las CE no refleja la distinción que la Ley hace entre componentes de trabajo extranjero y trabajo estadounidense.

---

<sup>5</sup> *Senate Report* (EE.UU. - 2), página 12.

<sup>6</sup> *Ibid.*, páginas 11 a 14.

<sup>7</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 112.

### **Pregunta 9**

**En el anexo a sus comunicaciones primera y segunda, las Comunidades Europeas identifican casos en los que el costo de los "artículos" utilizados para producir bienes acabados supera el 50 por ciento del valor del producto acabado, situación en la cual "ha de plantearse en la práctica la exigencia de utilizar artículos estadounidenses".<sup>8</sup> ¿Qué responden los Estados Unidos ante esta alegación? ¿Impide la Ley que se produzcan estas situaciones?**

### **Respuesta**

19. No cabe duda de que se puede formular una hipótesis de acuerdo con la cual en algunas situaciones no se pueda cumplir la regla del 50 por ciento. Aunque las CE afirman que sus ejemplos hipotéticos se basan en datos reales, los Estados Unidos, como no han tenido acceso a esos datos, no están en condiciones de responder ni de la exactitud de los datos ni de la validez de las conclusiones que las CE han derivado de esos datos. Los Estados Unidos desean observar que una fuente fidedigna les ha informado de que las cifras porcentuales de las CE correspondientes a motores de aviación y aviónica son excesivamente elevadas. De ello los Estados Unidos sólo pueden suponer que las demás cifras citadas por las CE también pueden ser inexactas.

20. En una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó si, en el caso de que una compañía sólo pudiera satisfacer la regla del 50 por ciento mediante el uso de artículos estadounidenses, tendría el contribuyente automáticamente derecho a la exclusión. La respuesta a esa pregunta es negativa, pues el cumplimiento de la regla del 50 por ciento mediante el uso de artículos estadounidenses no garantiza el derecho a acogerse a la exclusión prevista en la Ley respecto de los ingresos procedentes de la venta del producto acabado. El contribuyente tendría todavía que satisfacer los demás requisitos de la Ley, como, por ejemplo, los requisitos relativos al proceso económico en el extranjero que impone el artículo 942(b).

### **Pregunta 10**

**Las Comunidades Europeas sostienen<sup>9</sup> que "la expresión 'exportación' que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC se refiere a la venta de:**

- **Mercancías;**
- **Originarias del país que otorga la subvención;**
- **Destinadas al mercado de otro país, es decir al consumo final en otro país".**

**¿Están los Estados Unidos de acuerdo con esta definición de la expresión "exportación" a los fines del Acuerdo SMC?**

### **Respuesta**

21. Los Estados Unidos no están de acuerdo con esa definición. A su juicio, las CE enunciaron erróneamente la definición desde un principio, cuando se atuvieron a la definición del diccionario: "*Send (esp. goods) to another country* (enviar (especialmente mercancías) a otro país)."<sup>10</sup> En consecuencia, conforme al sentido corriente de "exportación", el lugar en que se produce el

---

<sup>8</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 116.

<sup>9</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 91.

<sup>10</sup> Comunicación de las CE, párrafo 85.

consumo final de la mercancía carece de pertinencia para determinar si la mercancía ha sido exportada, y un producto se puede exportar múltiples veces hasta que se produce su consumo final. Las CE no aducen ningún fundamento en sustento de su afirmación de que se debe descartar el sentido corriente de "exportación".

### **Pregunta 11**

**Cuando un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas se fabrica, produce cultiva o extrae dentro de los Estados Unidos, ¿existe la posibilidad, con arreglo a la Ley, de que el contribuyente excluya una cuantía de los ingresos brutos devengados de la venta de la mercancía -que dé lugar así a una reducción de sus ingresos imponibles- si esa transacción no involucra la exportación de la mercancía de los Estados Unidos a otro país?**

### **Respuesta**

22. Sí. Un fabricante de mercancías puede obtener ingresos excluidos por concepto de ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías en cuestión se usen fuera de los Estados Unidos. El uso fuera de los Estados Unidos puede producirse, por ejemplo, si la mercancía de que se trata es un barco de pesca vendido a una persona de los Estados Unidos para su empleo fuera de las aguas territoriales de los Estados Unidos. En ese caso, los ingresos procedentes de la venta del barco pueden reunir las condiciones establecidas, a pesar de que el barco no se haya "consumido" en una jurisdicción extranjera. El empleo fuera de los Estados Unidos también podría producirse en ciertas circunstancias si el artículo se incorpora a una mercancía que se vende para su empleo fuera de los Estados Unidos. Así, por ejemplo, un fabricante estadounidense podría obtener ingresos extraterritoriales si vendiera un motor de aviación a un fabricante de aeronaves estadounidense para incorporarlo a una aeronave acabada que se ha de emplear fuera de los Estados Unidos. Aunque los ejemplos precedentes se conforman al texto de la Ley, el ámbito preciso de esas normas será objeto de disposiciones reglamentarias que se expedirán en el futuro.

23. En una pregunta oral complementaria, el Grupo Especial preguntó, por un lado, si no había forma alguna de beneficiarse de la exclusión cuando el destino final de una mercancía fueran los Estados Unidos y, por el otro, si una mercancía debía cruzar la frontera antes de su empleo final.

24. Con respecto a la primera pregunta, cabe decir que los contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos en relación con algunas transacciones en las cuales el "destino final" de la mercancía sean los Estados Unidos. La historia legislativa dice como sigue:

No se considerará que los bienes que se vendan a una persona no vinculada en calidad de componente que se ha de incorporar a un segundo producto que se produzca, fabrique o monte fuera de los Estados Unidos han sido empleados dentro de los Estados Unidos (incluso cuando el segundo producto, en última instancia, se emplee en los Estados Unidos), siempre que el justo valor de mercado de los componentes de ese vendedor, al tiempo de su entrega al comprador, represente menos del 20 por ciento del justo valor de mercado del segundo producto al cual se hayan incorporado los componentes (determinado al tiempo de acabar la producción, fabricación o montaje del segundo producto).<sup>11</sup>

Así, por ejemplo, un fabricante de neumáticos de automóvil estadounidense puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos mediante la venta de neumáticos a un fabricante de automóviles estadounidense no vinculado que tenga una fábrica en el Canadá, incluso si los neumáticos se instalan en automóviles destinados a la venta en el mercado interior de los Estados Unidos.

---

<sup>11</sup> *Senate Report* (EE.UU. - 2), página 19.

25. Además, la prescripción de empleo en el extranjero sólo requiere un empleo en el extranjero *predominante*. Así, pues, se autoriza en alguna medida el empleo nacional. De acuerdo con la historia legislativa:

se considera que un bien se ha de utilizar predominantemente fuera de los Estados Unidos en cualquier período si, durante dicho período, el bien se encuentra fuera de los Estados Unidos más del 50 por ciento del tiempo.<sup>12</sup>

26. Con respecto a la segunda parte de la pregunta, la Ley, en general, no exige que haya un cruce de fronteras. Por ejemplo, un contribuyente puede obtener ingresos excluidos en relación con bienes producidos en el extranjero que se produzcan y consuman dentro de la misma jurisdicción extranjera.

### **Pregunta 12**

**En el supuesto de que un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas sea fabricado, producido, cultivado o extraído dentro de los Estados Unidos por una compañía estadounidense o una persona física establecida permanentemente en los Estados Unidos, y de que esa compañía o persona física no mantenga un establecimiento permanente fuera de los Estados Unidos, ¿se plantean situaciones en las cuales los ingresos extraterritoriales obtenidos mediante la venta de ese bien puedan estar sujetos a imposición por un país distinto de los Estados Unidos?**

### **Respuesta**

27. Los Estados Unidos creen que existen situaciones de esa índole, y la Ley se formuló con el objeto de tenerlas en cuenta. Los Estados Unidos, por ejemplo, sujetan a las personas extranjeras a imposición cuando éstas no tienen un establecimiento permanente en los Estados Unidos.

28. Los Estados Unidos desafortunadamente no están en condiciones de opinar respecto de todas las leyes fiscales del mundo. Los Estados Unidos, sin embargo, quisieran citar algunos ejemplos de países con los cuales no tienen concertados tratados relativos al impuesto sobre la renta y que pueden imponer una tributación basada en la fuente conforme al derecho nacional en ausencia de un establecimiento permanente, a saber:

- El derecho brasileño no define propiamente el término "establecimiento permanente". De hecho, en el Brasil no existen normas que confieran un trato fiscal especial a los establecimientos permanentes en el Brasil.<sup>13</sup>
- Los ingresos de fuente chilena están sujetos a imposición en Chile incluso cuando son devengados por un no residente que no tiene un establecimiento o un representante en Chile. El derecho chileno no reconoce el concepto de establecimiento permanente. El ingreso de fuente chilena está sujeto a imposición incluso en transacciones ocasionales.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> *Ibid.*, página 20.

<sup>13</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Brasil 21-23 (LA, Suppl. N° 121, septiembre de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 24).

<sup>14</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Chile 23, 26 (LA, Suppl. N° 117, septiembre de 1999) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 25).

- Malasia sujeta a imposición a los no residentes por los ingresos recibidos en o derivados de Malasia. El concepto de establecimiento permanente es extraño al derecho fiscal de Malasia.<sup>15</sup>
- Los ingresos de fuente panameña están sujetos a imposición en Panamá incluso cuando son obtenidos por un no residente que no tiene un establecimiento o un representante en Panamá. Esos ingresos, cuando se pagan a no residentes, están sujetos a un impuesto de retención en la fuente. Que los ingresos sean o no de fuente panameña no depende de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del receptor, ni tampoco del foro en el cual se haya celebrado el contrato. El derecho panameño no reconoce el concepto de "establecimiento permanente".<sup>16</sup>
- Taiwán impone un impuesto sobre la renta a todos los ingresos derivados de fuentes dentro de Taiwán, con prescindencia de que esos ingresos sean recibidos por residentes o no residentes. El derecho taiwanés no utiliza el término "establecimiento permanente". Si una persona física extranjera o una "empresa con fines de lucro" extranjera sin un "lugar fijo de negocios" o un "representante comercial" obtiene ingresos en Taiwán, esos ingresos están sujetos a un impuesto de retención final en la fuente.<sup>17</sup>
- Arabia Saudita sujeta a imposición todos los ingresos de fuentes de Arabia Saudita. Así ocurre incluso en los casos en que la entidad extranjera no tiene una presencia en Arabia Saudita y, por lo tanto, el Gobierno carece de facultades para compelerla a presentar una declaración de impuestos. En esos casos, la fuente de los ingresos es responsable por el pago de impuesto que, de esta manera, se transforma esencialmente en un impuesto de retención en la fuente. En el derecho de Arabia Saudita no existe el concepto de "establecimiento permanente".<sup>18</sup>

Los Estados Unidos destacan que éstos son apenas algunos ejemplos de países cuyo derecho fiscal no reconoce el concepto de establecimiento permanente.

29. En consecuencia, el concepto de "establecimiento permanente" no es un concepto universalmente aceptado como quieren dar a entender las CE. Los regímenes territoriales no definen el ámbito de la exención en función de la cuantía de los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el extranjero. Los regímenes territoriales se limitan a excluir los ingresos obtenidos fuera de los límites territoriales del país de que se trate.

30. Existen otras razones independientes para rechazar el criterio de las CE. Primero, los Estados Unidos recuerdan que tienen concertados tratados relativos a los impuestos sobre la renta con sólo 63 países, por lo cual las empresas estadounidenses tienen que hacer frente a los derechos fiscales de los demás países sin el beneficio de un artículo sobre el establecimiento permanente.

---

<sup>15</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Malasia 33-34, 38, 43 (AP, Suppl. N° 189, mayo de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 26).

<sup>16</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation in Latin America*, sección C, Panamá 4, 13, 14-16 (LA, Suppl. N° 113, marzo de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 27).

<sup>17</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Taiwán 17, 19 (AP, Suppl. N° 111, noviembre de 1993) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 28).

<sup>18</sup> Oficina Internacional de Documentación Fiscal, *Taxation and Investment in the Middle East*, Arabia Saudita 43-46 (ME, Suppl. N° 90, agosto de 2000) (el texto figura en EE.UU. - Prueba documental 29).

31. Segundo, el argumento de las CE es incongruente. Si el concepto de establecimiento permanente fuera un concepto de aceptación internacional, como alegan las CE, no habría entonces necesidad de haber adoptado el artículo 7 de la Convención Modelo de la OCDE, que tiene por objeto imponerse a la legislación interna de los signatarios de un tratado fiscal.

32. Tercero, el argumento de las CE es contratextual. Incluso en la hipótesis de que el concepto de establecimiento permanente fuera una norma de aceptación internacional -que no lo es- la nota 59 de pie de página en ninguna parte menciona la expresión "establecimiento permanente" ni dice en ninguna parte que una medida constituye una medida destinada a evitar la doble imposición sólo si condiciona la mitigación de la doble imposición a la existencia de un establecimiento permanente.

33. Cuarto, poco prudente sería validar el argumento de las CE dada la evolución normativa en lo que concierne a la doble imposición. Cabe pensar, por ejemplo, en la evolución reciente del comercio electrónico. En el contexto de las transacciones electrónicas transfronterizas, la definición de establecimiento permanente es ahora objeto de debate. Diferentes países han adoptado tesis distintas respecto del grado de actividad que constituye un establecimiento permanente, y ello da lugar al espectro de la doble imposición a pesar de la ausencia de un establecimiento permanente.

34. En consecuencia, el enfoque sugerido por las CE es poco prudente e injustificado.

## **PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES**

### **Pregunta 13**

**Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?**

### **Respuesta**

35. En los párrafos 157 a 161 de su primera comunicación, los Estados Unidos explicaron su posición en cuanto a la relación entre el párrafo e) del Anexo I y el párrafo 1 a) del artículo 3. Los Estados Unidos señalaron allí que el párrafo e) identifica un tipo particular de subvención a la exportación prohibida, esto es, una categoría particular de subvención supeditada a los resultados de exportación.

36. Los Estados Unidos formularon sus observaciones en respuesta al argumento de las CE de que el párrafo e) amplía el párrafo 1 a) del artículo 3 y prohíbe las subvenciones a la exportación que no están englobadas en el párrafo 1 a) del artículo 3. Los Estados Unidos recordaron que, como parte de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, el párrafo e) presenta un ejemplo de subvención a la exportación prohibida. Los Estados Unidos sostuvieron entonces, y sostienen ahora que el párrafo e) ayuda a elucidar y aplicar el párrafo 1 a) del artículo 3, pero no prohíbe algo que el párrafo 1 a) del artículo 3 tampoco prohíbe. Los Estados Unidos observan que el Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles* parece haber adoptado una posición similar.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Grupo Especial, modificado por otras razones por el Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 10.196 ("De hecho, el uso de las palabras 'incluidas' e 'ilustradas' evidencia que si bien todas las prácticas identificadas en la Lista ilustrativa son subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, puede haber otras prácticas, no identificadas en la Lista ilustrativa, que sean también subvenciones supeditadas a los resultados de exportación.") Este aspecto particular del informe del Grupo Especial no fue objeto de apelación.

37. La cuestión clave, al parecer, es que las CE quieren que el Grupo Especial constate que la circunstancia de que una medida esté disponible para las exportaciones es suficiente para violar el Acuerdo SMC. Los Estados Unidos sostienen que no puede ser así. Una exención, remisión o aplazamiento de los impuestos que estén "relacionados específicamente con las exportaciones" requiere una vinculación mucho más estrecha con las exportaciones que la mera disponibilidad. Si esa es la teoría de las CE, el Grupo Especial no tiene siquiera necesidad de examinar el nexo entre el párrafo e) y el párrafo 1 a) del artículo 3. Aunque un nexo tan atenuado pudiera estar abarcado por las palabras "relacionados específicamente con las exportaciones", los Estados Unidos estiman que el nexo con las exportaciones debe todavía constituir una supeditación. De lo contrario, no se puede demostrar que haya habido violación del párrafo 1 a) del artículo 3.

#### **Pregunta 14**

**El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".<sup>20</sup> Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:**

- i) que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);**
- ii) que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?**

38. Con respecto a la condición i), todo país que se abstiene de sujetar a imposición los ingresos que las compañías nacionales obtienen fuera de su territorio en el mismo grado que los ingresos que obtienen en el interior del país otorga a esas compañías un incentivo fiscal a la exportación. Ello se debe a que toda sociedad nacional que exporte y que pueda imputar una parte de los ingresos de exportación a actividades extraterritoriales puede, en virtud de los atributos territoriales de algunos regímenes fiscales europeos, estar sujeta a imposición a tasas inferiores en la jurisdicción extranjera. Los exportadores de toda Europa tienen muy presente este beneficio y organizan sus actividades comerciales en consecuencia.

39. Las condiciones para acogerse a ese incentivo fiscal en esos países europeos son similares, pero no idénticas, a las de la Ley. Una sociedad nacional que fabrique productos dentro del territorio puede obtener ingresos exonerados sólo si exporta (condición que es similar, pero no idéntica, al requisito de la Ley de que haya una venta en el extranjero). Desde el punto de vista práctico, en los países europeos que usan el método de la exención, es indudable que los beneficiarios primarios de la exención son los exportadores.

40. Con respecto a la condición ii), que es una característica de la Ley que rara vez entra en juego, los Estados Unidos no tienen noticia de ninguna disposición similar en un país europeo. La disposición estadounidense probablemente sea singular.

#### **Pregunta 15**

**¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un Acuerdo de la OMC que no sea el Acuerdo SMC?**

---

<sup>20</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

**¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del Acuerdo SMC o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?**

Respuesta

41. Hemos encontrado dos lugares en los acuerdos abarcados en los cuales se utilizan algunas de esas palabras o todas ellas. En el párrafo 1 a) del Anexo al Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio, se utiliza la palabra "fuente" en relación con las prescripciones de contenido nacional. En particular, se hace referencia a "la compra o la utilización por una empresa de productos de origen nacional o de fuentes nacionales ..." (subrayado añadido). El uso de la palabra "fuentes" en este contexto no se refiere, al parecer, a una situación en la cual un Miembro condiciona una oportunidad de inversión basado en una prescripción de que las mercancías se fabriquen dentro de sus fronteras, sino a que los productos se compren a una empresa o persona física nacional (con prescindencia del origen de los productos).

42. Este uso de la palabra "fuentes" es congruente con la posición estadounidense respecto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página. Los Estados Unidos han observado que un atributo de los ingresos que puede dar lugar a que éstos sean "ingresos procedentes del extranjero" es que el comprador de la mercancía sea extranjero o la fuente del pago sea extranjera. El uso de la palabra "fuentes" en el Acuerdo sobre las MIC es paralelo a esta interpretación de la palabra "procedentes (*source* en inglés)" en la nota 59 de pie de página.

43. Otra referencia figura en el artículo XIV del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, que dice como sigue:

[N]inguna disposición del presente Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas:

(...)

d) incompatibles con el artículo XVII [Trato nacional], siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva [6] de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros.<sup>21</sup>

44. La nota 6 de pie de página del apartado d) del artículo XIV dice en su parte pertinente como sigue:

En las medidas que tienen por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos están comprendidas las medidas adoptadas por un Miembro en virtud de su régimen fiscal que:

i) se aplican a los proveedores de servicios no residentes en reconocimiento del hecho de que la obligación fiscal de los no residentes se determina con respecto a las partidas imponibles cuya fuentes o emplazamiento se halla en el territorio del Miembro; o

---

<sup>21</sup> En el artículo XXVIII del AGCS se definen los "impuestos directos" diciendo que "abarca[n] todos los impuestos sobre los ingresos totales, sobre el capital total o sobre elementos de los ingresos o del capital, incluidos los impuestos sobre los beneficios por enajenación de bienes, los impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones y los impuestos sobre las cantidades totales de sueldos o salarios pagadas por las empresas, así como los impuestos sobre plusvalías". Esta definición de "impuestos directos" es ligeramente distinta de la definición de "impuestos directos" que figura en la nota 58 de pie de página del Acuerdo SMC, pero no es incompatible con ella.

(...)

- iv) se aplican a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Miembro con el fin de garantizar la imposición o recaudación con respecto a tales consumidores de impuestos derivados de fuentes que se hallan en el territorio del Miembro; o

(...)

- vi) determinan, asignan o reparten ingresos, beneficios, ganancias, pérdidas, deducciones o créditos de personas residentes o sucursales, o entre personas vinculadas o sucursales de la misma persona, con el fin de salvaguardar la base impositiva del Miembro.

Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota de pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida. (Subrayado añadido.)

45. El objeto del apartado d) y su nota explicativa de pie de página es aclarar que, con respecto a la imposición de ingresos por concepto de servicios, los Miembros tienen derecho a apartarse de la norma ordinaria de trato nacional a fin de garantizar "la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos". En otras palabras, se autoriza a los Miembros a adoptar medidas especiales para evitar la evasión que de lo contrario podría producirse de resultados del emplazamiento extranjero de los proveedores de servicios o de la prestación de servicios en el extranjero. Un punto clave en la nota 6 de pie de página, a los efectos de la presente diferencia, es la circunstancia de que la oración final dispone que los términos fiscales utilizados en el texto pertinente no tienen significados universalmente convenidos. Así, pues, la última oración indica que los negociadores del AGCS quisieron establecer un margen de flexibilidad para englobar los diversos casos en los cuales se puede considerar que los ingresos tienen su "fuente" en el territorio de un Miembro.

46. Un punto igualmente importante es que los redactores comprendieron que los impuestos se pueden derivar de las fuentes de muchísimas maneras. Reconocieron que los Miembros de la OMC utilizan distintas reglas en cuanto a la determinación de la fuentes y tienen diferentes límites jurisdiccionales. Así pues, lo que un país podría considerar ingresos imposables, otro bien podría considerar fuera del ámbito de su régimen fiscal. Como mínimo, este texto del AGCS indica que el "criterio de los procesos económicos en el extranjero" es demasiado estricto. Por ejemplo, el inciso iv) aclara que los Miembros pueden gravar los ingresos de los proveedores de servicios extranjeros sujetando a imposición a los consumidores nacionales cuando los servicios de que se trate sean "suministrados en o desde el territorio de otro Miembro". Que ese servicio pueda tener su "fuente" dentro del país del consumidor significa que un "criterio de procesos económicos en el extranjero" es demasiado rígido para englobar las complejidades de la actividad comercial y la imposición internacionales en el mundo moderno.

47. En otras palabras, los redactores del AGCS, como los redactores del Acuerdo SMC, quisieron que al término "fuente" se le atribuyera su sentido corriente. El vocablo "fuente" puede significar cosas diferentes según el contexto en que se use. No fue intención de los redactores que tuviera un solo sentido aplicable en todos los casos.<sup>22</sup> Tampoco tuvieron la intención de incorporar una

---

<sup>22</sup> Por cuanto la quinta oración de la nota 59 de pie de página no habla de imponer límites a la capacidad de un Miembro de la OMC de adoptar medidas para evitar la doble imposición, los Estados Unidos estiman que el término "ingresos procedentes del extranjero" en el contexto de la nota 59 de pie de página se ha de interpretar de manera amplia. Una interpretación amplia en este caso tendría en cuenta la posibilidad real de que una jurisdicción extranjera sujetara a imposición los ingresos extraterritoriales excluidos. Como se señaló

definición extrínseca de la expresión, incluido el "significado específico" de "ingresos procedentes del extranjero" que las CE pretenden que existe en la Convención de la OCDE. Los Estados Unidos han hecho ver previamente que la Convención de la OCDE no contiene una definición de los ingresos procedentes del extranjero y reconoce que los ingresos que no se pueden atribuir a procesos económicos en el extranjero -esto es, los ingresos pasivos derivados de "fuentes" extranjeras- pueden estar exentos de imposición.<sup>23</sup>

48. Por último, los Estados Unidos observan que el apartado e) del artículo XIV y el párrafo 3 del artículo XXII del AGCS confirman la flexibilidad incorporada en la quinta oración de la nota 59 de pie de página. El apartado e) del artículo XIV instituye una excepción en relación con el artículo II (Trato de la nación más favorecida) "siempre que la diferencia de trato resulte de un acuerdo destinado a evitar la doble imposición o de las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición contenidas en cualquier otro acuerdo o convenio internacional que sea vinculante para el Miembro". El párrafo 3 del artículo XXII dispone que ningún Miembro podrá invocar el artículo XVII (Trato nacional) en el marco de las disposiciones de solución de diferencias del AGCS "con respecto a una medida de otro Miembro que esté comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición". Estas disposiciones establecen una excepción a las normas de no discriminación del AGCS sólo en la medida en que la mitigación de la doble imposición esté dispuesta o autorizada por otro acuerdo. La nota 59 de pie de página no contiene esa limitación. La cuestión de si ha de evitarse la doble imposición y en qué forma queda librada a la discreción de cada uno de los Miembros de la OMC individualmente.

49. En una pregunta oral de seguimiento formulada en la reunión del Grupo Especial, éste preguntó si las referencias del Órgano de Apelación a los "ingresos procedentes del extranjero" en su informe en el asunto *EVE* tenían pertinencia en relación con las presentes actuaciones.

50. Aunque el Órgano de Apelación no definió el término "ingresos procedentes del extranjero" en el contexto de la nota 59 de pie de página, sí aplicó ese término en forma amplia y no vinculó el

---

antes, los Estados Unidos consideran que los ingresos extraterritoriales poseen muchos atributos que los caracterizan como "extranjeros" y, de resultas de ello, que los hacen pasibles de imposición en el extranjero. Si el Grupo Especial adoptara en el presente asunto la estrecha interpretación de las CE respecto de los ingresos procedentes del extranjero, esa decisión impediría que en ciertos casos los Miembros mitigaran la doble imposición por imperio de las normas de la OMC.

<sup>23</sup> Si la intención de los redactores del Acuerdo SMC hubiera sido la de incorporar la Convención de la OCDE en la quinta oración de la nota 59 de pie de página, no lo habrían hecho a las calladas. En cambio, el párrafo k) del Anexo I contiene una referencia específica a fuentes extrínsecas. El párrafo k) del Anexo I habla de "un compromiso internacional en materia de créditos oficiales a la exportación en el cual sean partes por lo menos 12 Miembros originarios del presente Acuerdo al 1º de enero de 1979 (o en un compromiso que haya sustituido al primero y que haya sido aceptado por estos Miembros originarios)". Los Estados Unidos tienen noticia de un único compromiso que se conforma a esa descripción, a saber, el Acuerdo de la OCDE relativo a las directrices para los créditos a la exportación concedidos con apoyo oficial. Por lo tanto, no se puede suponer que las circunstancias de que los redactores del Acuerdo SMC no vincularan la quinta oración de la nota 59 de pie de página con documentos extrínsecos haya sido "meramente accidental o sea imputable a la inadvertencia de ocupados negociadores o redactores poco atentos". *Estados Unidos - Restricciones aplicadas a las importaciones de ropa interior de algodón y fibras sintéticas o artificiales*, WT/DS24/AB/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 25 de febrero de 1997, página 19.

A este respecto, en la reunión con el Grupo Especial, éste preguntó si la referencia en la cuarta oración de la nota 59 de pie de página a tratados bilaterales en materia fiscal y la OCDE sugería que los redactores habían tenido intención de que se aplicaran documentos extrínsecos a los fines de la quinta oración. A juicio de los Estados Unidos, la respuesta a esta pregunta es negativa. En verdad, la ausencia de una referencia similar en la quinta oración sugiere la conclusión opuesta, esto es, que los redactores no tuvieron la intención de incorporar normas o definiciones de fuentes extrínsecas.

concepto con el derecho fiscal de un Miembro determinado. En un plano más general, el Órgano de Apelación reafirmó que los Miembros tienen derecho a no gravar una categoría determinada de ingresos procedentes del extranjero.<sup>24</sup> Esta reafirmación corrobora la tesis de los Estados Unidos de que los ingresos extraterritoriales excluidos constituyen una categoría de "ingresos procedentes del extranjero" que los Estados Unidos han optado por no gravar. En cambio, las CE aparentemente sostienen que un Miembro sólo puede abstenerse de gravar los ingresos procedentes del extranjero si decide abstenerse de gravar *todos* los ingresos procedentes del extranjero. Con arreglo a la tesis de las CE, únicamente una exclusión plena puede dar lugar a una "excepción" a una "norma general" de imposición. La opinión del Órgano de Apelación demuestra que el argumento de las CE carece de fundamento.

51. Además, incluso en el mejor de los casos, el criterio de las CE carece de congruencia interna. Al parecer, las CE piden al Grupo Especial que decida que el término "ingresos procedentes del extranjero" tiene cualquier sentido que pueda asignarle el derecho estadounidense. Este criterio corrobora los argumentos de los Estados Unidos, porque los ingresos extraterritoriales excluidos serían ingresos procedentes del extranjero conforme a las normas de determinación del origen de los ingresos que aplican los Estados Unidos, consignadas en los artículos 862(a)(4) y 863(b) del IRC. Ello no obstante, los Estados Unidos observan que el criterio de las CE es contradictorio, porque afirman simultáneamente que los ingresos en cuestión deben estar sujetos a imposición conforme al derecho extranjero. Salvo que estén dispuestas a afirmar que todo el mundo emplea las normas de determinación del origen del derecho estadounidense, las CE tienen que admitir que estos dos criterios para determinar la fuente muchas veces producirán resultados diferentes. La diferencia entre las normas de determinación del origen de los Estados Unidos y de los países extranjeros refleja la circunstancia básica de que no existe un consenso internacional general respecto de la forma óptima de determinar el origen de los ingresos obtenidos en transacciones transfronterizas, transacciones como las que generan los ingresos extraterritoriales excluidos. Pese a la ausencia de ese consenso, las CE invitan al Grupo Especial a que imponga una única regla -sin ninguna justificación teórica apropiada- a las autoridades fiscales de todos los Miembros de la OMC.

### **Pregunta 16**

**Las Comunidades Europeas alegan que<sup>25</sup>:**

**"Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. ... Esa ventaja adicional sería también una subvención. ... Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención supeditada a los resultados de exportación ..."**

**(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta *ventaja adicional* y la *compensación excesiva* constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del Acuerdo SMC.**

**(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?**

---

<sup>24</sup> EVE (Órgano de Apelación), párrafo 99.

<sup>25</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

### Respuesta

52. Los Estados Unidos explicaron en los párrafos 35 a 38 de su segunda comunicación por qué los países pueden recurrir, y recurren, a distintos métodos para evitar la doble imposición. Se trata de una práctica común y ampliamente aceptada. Por ejemplo, en Francia, previa autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, una sociedad francesa puede optar por que se sujeten a imposición sus ingresos mundiales y obtener una mitigación por sus pérdidas mundiales. En consecuencia, en el contexto de las subvenciones a la exportación, los diversos métodos para evitar la doble imposición no debieran tener importancia, en particular cuando no se conceden exclusivamente a los exportadores unos beneficios singulares o especiales. Así ocurre en relación con la Ley, que no se aplica singularmente a los exportadores o a los ingresos de exportación.

### Pregunta 17

**Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores naciones un "incentivo" para exportar.<sup>26</sup> En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el Acuerdo SMC ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".<sup>27</sup>**

**(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la *Convención de Viena*? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un grupo especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?**

**(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el Acuerdo SMC? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*<sup>28</sup> pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.**

### Respuesta

53. Las CE hacen un análisis "textual" incompleto del párrafo 1 b) del artículo 3. Las CE observan que el diccionario (que, por alguna razón que sólo las CE saben, es útil en este caso, pero no en relación con otras partes del Acuerdo SMC) define el vocablo "over" diciendo que significa "in preference to". Sin embargo, en lugar de interpretar las palabras "in preference to", las CE deciden abandonar el diccionario y considerar simplemente que "preference" es sinónimo de "incentive" o "boost". Sin embargo, el mismo diccionario citado por las CE -*The New Shorter Oxford English Dictionary*- dice que "in preference to" significa "rather than".

54. En consecuencia, el análisis textual llevaría a la conclusión de que el argumento de las CE carece de fundamento. Las palabras clave en el párrafo 1 b) del artículo 3 son "supeditadas" y

---

<sup>26</sup> Véase la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

<sup>27</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

<sup>28</sup> WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R.

"empleo". Las palabras "supeditadas al empleo de productos nacionales" en modo alguno tienen el mismo sentido que "incentivo para el empleo de productos nacionales".

55. Con respecto a la segunda parte de la pregunta, cabe decir que ésta omite una parte de la frase citada, esto es, las palabras "incluso una ligera preferencia por los productos nacionales". A juicio de los Estados Unidos, una "ligera preferencia" no constituye una supeditación. Una medida -al menos una medida impugnada *de jure*- está o no está supeditada. Los Estados Unidos no sostienen que la supeditación *de minimis* esté autorizada con arreglo al párrafo 1 b) del artículo 3; sostienen, en cambio, que una "ligera preferencia" o incentivo no constituye una supeditación. Por estas razones, los Estados Unidos no comprenden en qué forma el concepto *de minimis* está vinculado con una determinación de supeditación.

56. En cuanto al asunto *Canadá - Automóviles*, los Estados Unidos consideran que el informe del Órgano de Apelación es sumamente pertinente. En dicho asunto, el Órgano de Apelación dijo que no se podía considerar automáticamente que las prescripciones basadas en el valor crearan una supeditación en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 3. De hecho, se debe realizar un análisis de la forma en que las prescripciones se aplican a los fabricantes individuales. A juicio de los Estados Unidos, las CE no han demostrado que la regla del 50 por ciento requiera realmente que un fabricante, ya sea domiciliado en los Estados Unidos o en el extranjero, emplee artículos estadounidenses.

57. A este respecto, las CE esgrimen el mismo argumento respecto del párrafo 1 b) del artículo 3 que fue rechazado en el asunto *Canadá - Automóviles*, a saber, que el criterio del párrafo 1 b) del artículo 3 se cumple cuando una medida "favorezca o privilegie el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".<sup>29</sup> Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación aceptaron esa interpretación. Si bien el Órgano de Apelación no la rechazó expresamente, se desprende claramente de su informe que la desestimó implícitamente. El análisis del Órgano de Apelación, consignado en los párrafos 126 a 131, indica que una "ligera preferencia" es insuficiente para demostrar que haya una supeditación con arreglo al párrafo 1 b) del artículo 3. En cambio, es necesario analizar la forma en que las prescripciones basadas en el valor se aplican a fabricantes individuales.

### **Pregunta 18**

**En relación con el párrafo 4 del artículo III del GATT, las CE han mencionado<sup>30</sup>, entre otros, el informe del Grupo Especial sobre *Medidas discriminatorias italianas para la importación de maquinaria agrícola*.<sup>31</sup> Observamos que en otros dos documentos -los documentos del GATT L/695 (1957) y L/740 (1957)- se trata de cuestiones similares. ¿Son estos documentos pertinentes a la cuestión relativa a saber si el párrafo 4 del artículo III del GATT en primer lugar abarca exenciones al impuesto sobre la "empresa"? Sírvanse formular sus observaciones respecto de si estos informes son pertinentes en el presente asunto y en qué forma lo son.**

### **Respuesta**

58. Estos asuntos se pueden distinguir *prima facie* de la presente diferencia. Esencialmente, estos asuntos se referían a programas que se aplicaban directamente a productos. Los gobiernos concedían financiación subvencionada u otorgaban donaciones que sólo se podían emplear para adquirir productos nacionales. Como los productos importados similares no podían acogerse a una financiación similar, los programas violaban las disposiciones de trato nacional del párrafo 4 del

---

<sup>29</sup> Este argumento se refleja en el párrafo 10.214 del informe del Grupo Especial y en el párrafo 119 del informe del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Automóviles*.

<sup>30</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 98.

<sup>31</sup> Documento del GATT L/833 (1958), adoptado el 23 de octubre de 1958, IBDD 7S/60.

artículo III del GATT. En cambio, el presente asunto no se refiere a una medida que afecte directamente a productos, sino, en cambio, a impuestos sobre la renta. Habría una analogía más estrecha con los asuntos relacionados con la financiación de maquinaria agrícola si un país impusiera diferentes niveles de impuestos indirectos a los productos importados, por oposición a los productos nacionales; esa situación se tendría que examinar con arreglo al párrafo 2 del artículo III y no con arreglo al párrafo 4 del artículo III.

59. En verdad, en la historia del GATT existe sustento para la tesis de que el párrafo 4 del artículo III nunca tuvo por objeto aplicarse a los impuestos sobre la renta. En los informes de la Convención de La Habana, en la cual se redactó el artículo 18 de la Carta de La Habana<sup>32</sup> (predecesor inmediato del artículo III del GATT, que tiene un texto esencialmente idéntico), se dice que "ni los impuestos sobre la renta ni los derechos de importación caen dentro del ámbito del artículo 18, que se refiere exclusivamente a los impuestos interiores sobre las mercancías".<sup>33</sup> Es notable, por un lado, que, en más de medio siglo de jurisprudencia del GATT y de la OMC, pocos son los asuntos que se han incoado en los cuales se alegue que las medidas relativas a los impuestos sobre la renta son violatorios del párrafo 4 del artículo III<sup>34</sup>, y, por el otro, que no haya habido decisiones de grupos especiales respecto de esa cuestión. Un grupo especial de la OMC, al referirse en general al ámbito de aplicación del artículo III, observó al pasar que "las subvenciones concedidas respecto de los impuestos directos, aunque ... pueden infringir lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo III en la medida en que estén supeditadas a otras condiciones que favorezcan el empleo, la compra, etc. de productos nacionales".<sup>35</sup> Esta afirmación es puramente *obiter dicta*, porque ninguna de las medidas comprendidas en el mandato del grupo especial era un impuesto sobre la renta.

## PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS

### Pregunta 19

**Al parecer, los Estados Unidos sostienen que, cuando una compañía fabrica mercancías en los Estados Unidos y las vende en el extranjero, los ingresos generados pueden ser a la vez de fuente nacional y de fuente extranjera. En ese caso, ¿no es igualmente cierto que, cuando una compañía fabrica mercancías en el extranjero y las vende en los Estados Unidos, los ingresos generados pueden ser a la vez de fuente nacional y de fuente extranjera? En ese caso, y dada la afirmación de los Estados Unidos de que la Ley es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, sírvanse explicar por qué la exclusión prevista en la**

---

<sup>32</sup> Acta Final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, de fecha 24 de marzo de 1948.

<sup>33</sup> Comisión Interina de la Organización Internacional de Comercio, *Report of Committees and Principal Sub-Committees*, Report of Sub-Committee A of the Third Committee on Articles 16, 17, 18 and 19, E/CONF.2/C.3/59, párrafo 44, página 63, Ginebra, 1948.

<sup>34</sup> En *Índice Analítico, Guía de las normas y usos del GATT*, volumen 1, Ginebra, 1995, se cita un recurso interpuesto por Austria en 1952 en el que se alegaba que Italia condonaba el impuesto sobre la renta a las empresas que utilizaban chapas para buques de origen nacional, L/875; un Grupo de Trabajo de 1971 encargado de examinar el recargo transitorio sobre las importaciones en los Estados Unidos procedió a un cambio de impresiones sobre la deducción fiscal para la creación de puestos de trabajo, un crédito contra los impuestos sobre la renta de los Estados Unidos que se autorizaba sólo en el caso de equipo de fabricación nacional, L/3575; y un recurso de la CEE de 1987 relativo a la prórroga transitoria de créditos tributarios y depreciación para aeronaves pequeñas para pasajeros montadas en ciertos Estados de los Estados Unidos, L/6153.

<sup>35</sup> *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, informe del Grupo Especial adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.38.

**Ley a favor de los ingresos "extraterritoriales" se limita a los casos en los cuales los bienes se venden o arriendan para su empleo fuera de los Estados Unidos.**

Respuesta

60. Según las circunstancias, una parte de los ingresos serían ingresos de fuente estadounidense y otra parte serían ingresos de fuente extranjera. La exclusión de los ingresos extraterritoriales, con todo, se limita a los ingresos de fuente extranjera que se producen cuando los bienes se venden o arriendan para su empleo fuera de los Estados Unidos, porque los Estados Unidos han decidido que no cederán su jurisdicción fiscal primaria sobre los ingresos de fuente estadounidense. En consecuencia, en el caso de una persona extranjera que obtiene ingresos de fuente estadounidense, derivados de ventas en el mercado interior estadounidense, los Estados Unidos mantendrán su jurisdicción fiscal primaria sobre esos ingresos, dejando librada a la jurisdicción extranjera la mitigación de la doble imposición. A ese respecto, la Ley establece un régimen paralelo al método de exención. Así como los Estados Unidos, en general, ceden derechos de imposición sobre los ingresos extraterritoriales excluidos, un régimen de exención extranjero también cede, en general, los derechos de imposición sobre ingresos de fuente estadounidense en el caso de una persona extranjera que obtenga ingresos de fuente estadounidense derivados de ventas en el mercado interior estadounidense.

61. En un plano más general, sin embargo, en la nota 59 de pie de página nada se dice que requiera que una medida para evitar la doble imposición resuelva el problema de la doble imposición completa o precisamente. La nota 59 de pie de página dice que el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad" de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición. En verdad, es sumamente improbable que un régimen para evitar la doble imposición dé lugar a una eliminación completa de la doble imposición sin crear casos de doble no imposición. Esa precisión probablemente sea imposible, dadas las múltiples diferencias entre los regímenes de imposición de los países y las muchas y diversas maneras en que se puede estructurar el comercio internacional. Este problema persistente en la armonización de regímenes diferentes es una razón por la cual la OCDE sólo ha establecido directrices generales respecto de la mitigación de la doble imposición. Es también la razón por la cual los Estados Unidos sugieren que el Grupo Especial no debiera tratar de imponer una interpretación única del término ingresos "procedentes del extranjero" que figura en la nota 59 de pie de página. Interpretar la nota 59 de pie de página en la forma postulada por las CE en realidad impondría a los países la forma en que deberían estructurar sus regímenes fiscales internos en relación con las actividades internacionales. Es fundado afirmar que los redactores de la nota de pie de página perseguían una meta completamente opuesta, que era la de permitir que los Miembros continuaran decidiendo cuál era la forma óptima de evitar una doble imposición de los ingresos.

Pregunta 20

**Supóngase que la legislación estadounidense dispusiera lo siguiente: "Los ingresos brutos no comprenden los ingresos generados por las actividades de exportación." ¿Habría entonces ingresos condonados "que de otro modo se percibirían" de modo tal que hubiera una contribución financiera en el sentido del artículo 1? ¿De qué manera, en todo caso, se podría distinguir esta situación de la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" del cálculo de los ingresos brutos conforme a la Ley?**

Respuesta

62. El sentido corriente de los términos del párrafo 1 a) ii) del artículo 1 sugiere que en esa situación no habría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) del artículo 1. Ello se debe a que las rentas fiscales derivadas de actividades de exportación no serían ingresos públicos "que en otro caso se percibirían" conforme al derecho del Miembro, que es el punto de referencia normativo para un análisis con arreglo al artículo 1. Aunque ello probablemente permitiría que los países excluyeran categorías circunscritas de ingresos del pago de impuestos si estuvieran dispuestos a

modificar en ese sentido su norma general de la autoridad de imposición, esta interpretación es la que sugiere más directamente el sentido corriente de los términos.

63. Si el Grupo Especial estima que es necesario apartarse del sentido corriente del artículo 1 e interpretarlo más ampliamente, la única interpretación más amplia defendible, a nuestro juicio, sería que los ingresos brutos (o un concepto comparable en un país distinto de los Estados Unidos) se pueden definir en cualquier forma en que un Estado soberano lo desee, salvo que si la norma general crea una exclusión expresamente específica en el sentido del artículo 2, esa exclusión constituiría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1. Conforme a esa interpretación, una exclusión que fuera aplicable únicamente a un universo específico de empresas, según la definición del artículo 2, constituiría una contribución financiera y, por ende, una subvención en el sentido del artículo 1.

64. Una interpretación más amplia no sería defendible porque, si la exclusión no fuera expresamente específica, los grupos especiales tendrían entonces que determinar qué exclusiones genéricas, de las que formara parte algún grupo particular, harían que la exclusión constituyera una contribución financiera. Ello no sería viable, porque en un caso dado la composición de usuarios de un grupo específico y de un grupo no específico podría registrar una amplitud de un extremo al otro del intervalo. Por ejemplo, ¿constituirían los límites territoriales una contribución financiera si se demostrara que el 30 por ciento de los beneficiarios de los límites territoriales son exportadores? ¿O el 70 por ciento? ¿O el 95 por ciento? No habría, pues, criterios con arreglo a los cuales se pudiera efectuar una demarcación racional en una situación de esa índole.

65. De ahí que nuestra respuesta sea la siguiente: a) el sentido corriente del texto sugiere que la respuesta a la pregunta 20 del Grupo Especial es negativa; b) si se considera inaceptable el sentido corriente, una interpretación más amplia del texto podría llevar a que una exclusión incorporada a una norma general constituyera una contribución financiera si la excepción fuera expresamente aplicable sólo a un grupo específico; y c) ninguna norma más amplia tendría fundamento o sería viable.

66. A nuestro juicio, el Grupo Especial aplicara nuestro principio subsidiario más amplio a este caso, la exclusión consignada en la Ley no sería específica en el sentido del párrafo 3 del artículo 2 porque, dadas las razones previamente enunciadas, la exclusión ni está supeditada a los resultados de exportación ni está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Análogamente, no se ha hecho ningún alegato ni se ha alegado prueba alguna de que la exclusión sea específica en el sentido de los párrafos 1 ó 2 del artículo 2 y no creemos que se pueda argumentar de manera verosímil que sí lo es.

### **Pregunta 21**

**Supóngase que las exenciones "condicionales" aplicables a la imposición de ingresos procedentes del extranjero que se describen en el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos sean "subvenciones" en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC. ¿Serían esas subvenciones específicas en el sentido del artículo 2?**

67. Los Estados Unidos tienen dos respuestas: una basada en el enfoque de los Estados Unidos y la otra basada en el enfoque de las CE.

68. Las exenciones condicionales creadas por los límites territoriales en los regímenes fiscales europeos son, a los efectos de la especificidad, similares a la nueva legislación estadounidense. En nuestra opinión, ni las exenciones europeas ni la exclusión en la Ley estadounidense son específicas, por las razones que a continuación se expondrán.

69. Supongamos *ad arguendo* que, como las CE afirman, la mayor parte de los contribuyentes estadounidenses que se acojan a la exclusión de la Ley sean exportadores. Supongamos, también

*ad arguendo*, que como lo creen los Estados Unidos, la mayor parte de los contribuyentes europeos que se benefician de las exenciones condicionales creadas por los límites territoriales sean también exportadores. Ello significaría, en los hechos, que la mayor parte del universo de beneficiarios de las exenciones y de la exclusión serían exportadores que aprovecharían la ventaja de la exención o de la exclusión por medio de la exportación.

70. La cuestión de derecho sería entonces la de determinar, conforme a los hechos supuestos, si la exención y la exclusión son específicas en el sentido del artículo 2. En cada caso, un subgrupo importante del universo de beneficiarios sería el de los exportadores, que podrían aprovechar el beneficio mediante la exportación. Desde el punto de vista del derecho, pues, ¿sería toda la exención o toda la exclusión específica porque un subgrupo importante de los beneficiarios de cada una se compusiera de exportadores?

71. La respuesta a esta pregunta es más clara cuando se recuerda que los exportadores son un tipo de grupo "específico". La Parte II del Acuerdo SMC se aplica únicamente en el caso de programas que sean "subvenciones" en el sentido del artículo 1 y que sean "específicos" en el sentido del artículo 2. El párrafo 2 del artículo 1 dispone expresamente que si no se cumplen esos dos criterios, el artículo 3 no se aplica. Los exportadores quedan englobados en la definición de especificidad del artículo 2 porque el párrafo 3 del artículo 2 dispone expresamente que toda subvención supeditada a los resultados de exportación "se considerará específica". Por ende, una subvención supeditada a los resultados de exportación es una subvención que se considera subvención "específica para una empresa o rama de producción o un grupo de empresas o ramas de producción" ("determinadas empresas").

72. Esta interpretación, que elucida la estructura y la redacción de los artículos 1 y 2, es útil, pues, para responder a la pregunta del Grupo Especial. Si, como dispone el artículo 2, las subvenciones a la exportación son una modalidad de subvención "específica", la cuestión de derecho enunciada *supra* resulta más fácil de responder. Supóngase, verbigracia, que el subgrupo del universo de beneficiarios no está compuesto de exportadores, sino que es un grupo de ramas de producción, por ejemplo, ramas de servicios o de recursos naturales. Supóngase, asimismo, que el resto del universo de usuarios no es un grupo específico de empresas o ramas de producción. ¿Será la subvención "específica" porque un subgrupo del universo de beneficiarios, considerado aisladamente, es "específico"? La respuesta, claro está, es negativa. A la inversa, el arbitrio común para quitar especificidad a una subvención específica es ampliar el universo de usuarios o beneficiarios. Una vez ampliada más allá de un grupo específico de "determinadas empresas", la subvención cesa de ser específica.

73. Por precisamente las mismas razones, la subvención que se otorga a un grupo amplio de usuarios no es específica porque un subconjunto de los usuarios esté compuesto de exportadores. En cambio, la forma de subsanar una subvención a la exportación es velar por que el beneficio se otorgue a un grupo más amplio que el de los exportadores solamente, esto es, que se otorgue a un grupo no específico. (Esta fue una pregunta formulada por el Grupo Especial en las actuaciones originales que las CE esencialmente se negaron a responder.)<sup>36</sup> No sería más legítimo constatar que una subvención es específica mediante el análisis del universo de usuarios hasta que se encuentre un subconjunto de exportadores que constatar que una subvención es específica mediante el análisis del universo de sus usuarios hasta que se encuentre un subconjunto de "determinadas empresas". En ambos casos se privaría de todo significado al concepto de especificidad del artículo 2.

74. Por estas razones, las exenciones condicionales creadas por los límites de imposición territoriales no se deben considerar específicas, por las mismas razones que la nueva exclusión estadounidense no se debe considerar específica.

---

<sup>36</sup> EVE (Grupo Especial), párrafo 4.1068, nota 468.

75. Por otra parte, si se aceptara el criterio de supeditación a los resultados de exportación que proponen las CE -esto es, que las transacciones de exportación se sujeten a una imposición más favorable que las transacciones nacionales comparables-, los Estados Unidos estiman que las subvenciones descritas en la pregunta serían específicas, porque esas medidas darían lugar a que las exportaciones se sujetaran a una imposición más favorable que las transacciones nacionales comparables. Conforme al párrafo 3 del artículo 2 del Acuerdo SMC, "[t]oda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 [esto es, una subvención supeditada a los resultados de exportación] se considerará específica".

### **Pregunta 22**

**En el caso de una EVE existente el 30 de septiembre de 2000, ¿en qué momento nacería por ley el derecho incondicional de una EVE beneficiaria a recibir la reducción tributaria, antes o después del 30 de septiembre de 2000?**

#### Respuesta

76. En el caso de una EVE existente el 30 de septiembre de 2000, el artículo 5(c) de la Ley confiere el derecho a una exención tributaria porque autoriza la exención a pesar de la derogación del régimen de las EVE en vigor en esa fecha. Este derecho, sin embargo, no es incondicional porque está sujeto a las condiciones prescritas en la Ley.

### **PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES**

### **Pregunta 32**

**¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.**

#### Respuesta

77. El párrafo 4 del artículo III es más amplio que el párrafo 1 b) del artículo 3, razón por la cual una medida bien podría quedar englobada en el párrafo 4 del artículo III, pero no en el párrafo 1 b) del artículo 3. Ello se sigue del sentido corriente de los términos utilizados en ambas disposiciones. El párrafo 4 del artículo III dice que no deberá haber "un trato menos favorable" y habla de la ley, reglamento o prescripción que "afecte" a la venta en el mercado interior; en cambio, el párrafo 1 b) del artículo 3 habla de subvenciones "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". De acuerdo con la interpretación dada por el Órgano de Apelación a "supeditadas", éste parecería un criterio más difícil de satisfacer que el criterio establecido en el párrafo 4 del artículo III.

78. El Grupo Especial en el asunto *Canadá - Automóviles* llegó a una conclusión similar cuando dijo lo siguiente en el párrafo 10.215:

Reconocemos que en cierto sentido el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tiene arraigo en el párrafo 4 del artículo III del GATT y en determinadas interpretaciones de esa disposición, que se refiere a la no discriminación. Sin embargo, no creemos que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 tenga *ipso facto* el mismo alcance que el párrafo 4 del artículo III. Por el contrario, mientras que el párrafo 4 del artículo III del GATT se refiere al "trato no menos favorable" y a prescripciones que "afectan" a la venta en el mercado interior, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se refiere a las subvenciones "supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados". No nos parece oportuno atribuir al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 principios jurídicos derivados de la interpretación de un texto tan marcadamente distinto.

Este aspecto particular del informe no fue objeto de apelación.

### **Pregunta 33**

**Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la de subparte F aún no se ha completado".<sup>37</sup> Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.**

### **Respuesta**

79. La declaración de las CE es incorrecta. El estudio de la subparte F se publicó en diciembre de 2000. Además, si lo hubieran leído realmente, las CE habrían reconocido que el estudio carecía de pertinencia. El estudio se refiere a los mecanismos estadounidenses de antiplazamiento, que no tienen ninguna relación especial con ninguna de las cuestiones que se plantean en el presente asunto.

## **PREGUNTAS PARA LOS ESTADOS UNIDOS**

### **Pregunta 40**

**Sírvanse formular sus observaciones sobre el párrafo 36 de la declaración oral de las CE.**

### **Respuesta**

80. En el párrafo 36, las CE hicieron la siguiente declaración:

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

81. En cuanto las CE sólo digan que la existencia de una supeditación a la exportación con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC se puede determinar únicamente sobre la base de la medida o los hechos que tenga ante sí un grupo especial, los Estados Unidos no pueden estar en desacuerdo con esa tesis. Sin embargo, la pretensión de las CE de que el Grupo Especial debe hacer hincapié en "el receptor, ... la transacción y ... el producto" en un asunto que ellas mismas califican *de jure* parece bastante extraña. De hecho, el pasaje citado refleja un yerro importante que informa toda la argumentación de las CE: su incapacidad para fundar sus argumentos en el texto pertinente de

---

<sup>37</sup> Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

las disposiciones de la OMC y la necesidad correlativa de incorporar conceptos y principios que no figuran en ese texto para subsanar esa deficiencia fundamental.

82. Por ejemplo, en el párrafo 36, las CE citan una declaración hecha por el Órgano de Apelación respecto del término "beneficios" y tratan de aplicarla a la del término "supeditación a la exportación". Esa declaración refleja un argumento circular que se deriva del criterio esquizofrénico empleado por las CE para interpretar el párrafo 1 a) del artículo 3.

83. En el párrafo 35 en su declaración oral, las CE explicaron lo siguiente:

En el caso de la subvención de sustitución de las EVE, las CE no discuten la posibilidad teórica de acceder a los beneficios sin necesidad de exportar. No obstante, el hecho de que esa posibilidad exista no significa que ninguna subvención otorgada al amparo de la Ley esté supeditada a la exportación.

En consecuencia, el párrafo 35 sugiere que las CE impugnan la Ley porque (presuntamente) ciertas transacciones que reúnen las condiciones establecidas para la exclusión estatuida por la Ley pueden estar supeditadas a los resultados de exportación.

84. Sin embargo, en el párrafo 4 de las *Respuestas preliminares de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial* (16 de marzo de 2001) ("*Respuestas preliminares de las CE*"), las CE dicen que no es así. En el párrafo 4, las CE dijeron lo siguiente:

Las CE impugnan un *régimen* de subvenciones (o un *programa*) para utilizar el vocablo empleado en el *Acuerdo SMC*) y no los *pagos* individuales de subvenciones. Por lo tanto, lo que se ha de considerar son las condiciones de la *ley* y no las "circunstancias jurídicas específicas en que se las otorga *caso por caso*." (Las cursivas figuran en el original.)

85. Fundamentalmente, las CE están tratando de sacar ventaja de dos puntos de vista contradictorios. Por un lado, dicen que impugnan la Ley en su totalidad, pero seguidamente tratan de escindir la Ley en presuntas subvenciones distintas. Las CE tienen que hacerlo, claro está, ya que la Ley, cuando se la examina *in toto*, simplemente no se puede considerar como una supeditación a la exportación, tal como el término ha sido interpretado por el Órgano de Apelación, porque un contribuyente puede obtener ingresos excluidos sin siquiera exportar.

86. Además, como ya lo explicaron los Estados Unidos, el análisis de las CE es análogo a una aplicación del criterio de "especificidad" del artículo 2 con arreglo a la cual una medida gubernamental se consideraría específica porque un subconjunto de usuarios dentro del universo de usuarios constituye un grupo específico, resultado que, a todas luces, sería erróneo.

87. Por último, la afirmación de las CE de que "[e]l criterio propugnado por los Estados Unidos privaría de toda eficacia a las disciplinas del SMC" es circular e incorrecta. Circular porque asume la respuesta a la pregunta planteada, es decir que, una "subvención", que no esté limitada a los exportadores, está supeditada a los resultados de exportación porque los exportadores pueden acogerse a ella. Incorrecta porque un método de subsanar el problema de una "subvención" a la exportación prohibida es ampliar el número de beneficiarios, de modo que la "subvención" deje de estar supeditada a las exportaciones, tal como el término ha sido definido por el Órgano de Apelación. Por lo tanto, las disciplinas del Acuerdo SMC no se ven privadas de "eficacia" en la medida en que no prohíben "subvenciones" que no estén supeditadas a los resultados de exportación.

#### **Pregunta 41**

**En los párrafos 110 a 114 de la declaración oral de los Estados Unidos, los Estados Unidos sostienen que las CE "no se remiten en ningún momento de su análisis al sentido corriente del texto" de la nota 59 de pie de página. ¿Por qué y cómo debiera el análisis por los Estados Unidos del "sentido corriente del texto" conducir a una conclusión diferente?**

#### **Respuesta**

88. Los enfoques divergentes de las CE y los Estados Unidos en cuanto a la interpretación de la quinta oración de la nota 59 de pie de página conducen a conclusiones diferentes en cuanto a la aplicación de esa disposición a la presente diferencia. Las CE intentan restringir el ámbito de la quinta oración de la nota 59 de pie de página en formas que el texto de ésta simplemente no autoriza. Las CE buscan de hacerlo de varias maneras:

- Primero, piden al Grupo Especial que adopte *in toto* las disposiciones de la Convención Modelo de la OCDE.
- Segundo, de resultas de sustentarse indebidamente en la Convención de la OCDE, sostienen que una medida para evitar la doble imposición debe exigir que los contribuyentes mantengan un "establecimiento permanente" en todos los países y respecto de todas las transacciones que producen ingresos extraterritoriales.
- Tercero, afirman que los ingresos procedentes del extranjero están limitados exclusivamente a los ingresos que sean directamente imputables a procesos económicos realizados por el contribuyente en el extranjero.
- Cuarto, aducen que un país puede establecer una medida para evitar la doble imposición únicamente cuando se demuestra que es "necesario" hacerlo.
- Quinto, postulan que una medida que autorice una reducción general del impuesto no queda englobada en la quinta oración de la nota 59 de pie de página porque autoriza una "compensación excesiva" impropia.

89. Los Estados Unidos discrepan con todos estos puntos. Su desacuerdo se deriva de que los Estados Unidos y las CE han adoptado criterios muy diferentes para interpretar la quinta oración de la nota 59 de pie de página. A diferencia de las CE, que han recurrido a fuentes extrínsecas a fin de hallar el sentido de la disposición en cuestión, los Estados Unidos han hecho hincapié en el sentido corriente del texto pertinente.<sup>38</sup> Son los Estados Unidos, y no las CE, quienes emplean el método correcto de interpretación conforme al derecho internacional público. No se trata meramente de una distinción teórica, pues produce un sentido notablemente distinto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página en su aplicación al presente asunto.

90. A juicio de los Estados Unidos, el texto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página no prescribe los *tipos* de medidas que pueden ser medidas para evitar la doble imposición. Ese texto deja librada a los Miembros de la OMC individualmente la determinación de la naturaleza y metodología de las medidas para evitar la doble imposición. También autoriza a los Miembros a adoptar un enfoque preventivo, en lugar de quedar a la espera de que se aplique un doble impuesto para mitigar la doble imposición sólo *ex post facto*. Ello se echa de ver en el texto de la quinta oración de la nota 59 de pie de página, a tenor del cual el párrafo e) del Anexo I no tiene por efecto "coartar" la

---

<sup>38</sup> Véase Primera comunicación de los Estados Unidos con arreglo al párrafo 5 del artículo 21, párrafos 166 y 167.

"posibilidad" de los Miembros de adoptar "medidas" destinadas a "evitar" la doble imposición. La nota 59 de pie de página hace hincapié en no coartar la capacidad de los Miembros de formular medidas para mitigar la doble imposición.

91. La flexibilidad reconocida a los Miembros se refleja también en el hecho de que el sentido corriente de la quinta oración de la nota 59 de pie de página condensa en una oración lo que estudios y tratados tratan de lograr. Estos temas son objeto de un considerable debate entre los Miembros de la OMC.

92. De resultas de ello, los Estados Unidos no creen que existan "significados específicos" internacionalmente aceptados que se puedan utilizar para colmar las "lagunas" percibidas en la nota 59 de pie de página. Bien puede ser conveniente para las CE remitirse a la Convención de la OCDE para allegar requisitos y condiciones que no están contenidos en el Acuerdo SMC, pero ese razonamiento sencillamente no está en concordancia con una interpretación apropiada de acuerdo con la Convención de Viena y el ESD. A diferencia de las CE, los Estados Unidos han citado estos acuerdos sólo como prueba en sustento de sus argumentos textuales. Los Estados Unidos no han tratado de reemplazar el texto del Acuerdo SMC con esos convenios.

93. Por lo tanto, estimamos respetuosamente que el Grupo Especial no puede suponer que el concepto de "establecimiento permanente" forma parte de la nota 59 de pie de página. Como lo han explicado los Estados Unidos, muchos países no recurren al concepto de "establecimiento permanente" y tienen establecidos regímenes tributarios más amplios. Incluso si el concepto formara parte de la nota 59 de pie de página, no existe una definición internacionalmente aceptada de "establecimiento permanente". El término "establecimiento permanente" que se usa en la Convención de la OCDE puede tener el sentido de un lugar fijo y permanente de negocios, pero también puede significar que un agente actúa en nombre de un no residente. Además, ese concepto tiene un sentido distinto en la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

94. De hecho, una de las razones principales por las cuales estos convenios imponen el requisito del "establecimiento permanente" es que muchos países sujetan a imposición a los no residentes que no mantienen "establecimientos permanentes". Los Miembros de la OMC debieran estar en condiciones de proteger a sus contribuyentes de la doble imposición incluso cuando éstos no mantengan un "establecimiento permanente" en un país extranjero.

95. Por lo mismo, el Grupo Especial no debiera interpretar que "ingresos procedentes del extranjero" significa sólo ingresos directamente imputables a procesos económicos en el extranjero. Ese criterio es incompatible con el sentido corriente de esas palabras, que al parecer se aplicarían a ingresos que tienen un origen extranjero o proceden de una fuente extranjera o son atribuibles a ella. Las CE no sólo no pueden explicar por qué las palabras "ingresos procedentes del extranjero" poseen el sentido singular que postulan: tampoco pueden explicar cómo se han de valorar o imputar las actividades económicas en el extranjero. Además, la aplicación amplia de las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos pasivos (dividendos, intereses, etc.), incluso en las CE, no sería legítima con arreglo a la argumentación de las CE, porque no existen actividades económicas asociadas con dichos ingresos.

96. Tampoco pueden las CE explicar por qué un Miembro de la OMC debe demostrar "necesidad" para instituir una medida destinada a evitar la doble imposición. El Acuerdo SMC no impone ese requisito. Los redactores de los Acuerdos de la OMC sabían claramente cómo imponer un requisito de "necesidad" -pues lo impusieron en otros textos-, pero no lo hicieron en la quinta oración de la nota 59 de pie de página. Más aún, que un Miembro use un método para evitar la doble imposición no significa que no pueda adoptar otro. Esa cuestión queda librada a la decisión del Miembro. Muchos países, entre ellos Francia, brindan métodos alternativos a sus contribuyentes.

97. Por último, la quinta oración de la nota 59 de pie de página no exige que los Miembros establezcan medidas destinadas a evitar la doble imposición en una forma que esté calibrada con precisión para compensar -dólar por dólar, libra por libra o euro por euro- los impuestos extranjeros realmente pagados. La esencia de la quinta oración de la nota 59 de pie de página es que deja a los Miembros una latitud ilimitada en su capacidad para evitar la doble imposición. Ello significa que esa mitigación puede ser de naturaleza preventiva. Por esa razón, diversos países recurren al método de la exención para evitar la doble imposición. A diferencia del método del crédito, que brinda mitigación de acuerdo con la cuantía de impuestos extranjeros que se han pagado, en el método de la exención se examina si los ingresos podrían ser objeto de imposición en otra jurisdicción. Como lo explica el comentario a la Convención de la OCDE, "[f]undamentalmente, la diferencia entre ambos métodos es que los métodos de la exención contemplan los ingresos y los métodos del crédito contemplan el impuesto".<sup>39</sup>

98. En consecuencia, la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la quinta oración de la nota 59 de pie de página porque el sentido corriente de esa disposición autoriza a los Estados Unidos a excluir de la imposición los ingresos que se podrían sujetar a imposición en otro país. Las transacciones que dan lugar a ingresos extraterritoriales deben involucrar la venta, el uso o la enajenación de los productos fuera de los Estados Unidos. Los adquirentes de esos productos pueden ser personas extranjeras, el título de dominio sobre los productos se puede traspasar en el extranjero y los contratos pertinentes se pueden otorgar fuera de los Estados Unidos y estar sujetos a derecho extranjero. Además, la Ley exige que por lo menos haya un grado mínimo de actividades económicas en el extranjero. Al redactar las disposiciones de la Ley de esta manera, los Estados Unidos han adoptado un enfoque flexible de brindar a sus contribuyentes una mitigación frente a las innumerables modalidades de doble imposición que se les pueden presentar.

#### **Pregunta 42**

**¿Aciertan las CE en su declaración de que los requisitos sobre "procesos económicos en el extranjero" establecidos en el artículo 942(b) de la Ley se pueden cumplir incluso cuando las funciones en realidad se realizaron dentro de los Estados Unidos? Sírvanse explicar.**

#### **Respuesta**

99. Las CE se equivocan. El artículo 942(b) dispone expresamente que la exclusión estatuida por la Ley se aplica respecto de una transacción determinada "sólo si los procesos económicos relacionados con esa transacción se realizan fuera de los Estados Unidos".<sup>40</sup> La Ley no autoriza a cumplir ese requisito mediante la ejecución de las funciones enumeradas dentro de los Estados Unidos, como alegan las CE. Como se explica en uno de los informes legislativos que acompañaron la sanción de la Ley:

[c]onforme al proyecto de ley, los ingresos brutos derivados de una transacción constituyen ingresos brutos del comercio exterior únicamente si ciertos procesos económicos se realizan fuera de los Estados Unidos. El requisito de los procesos económicos en el extranjero se cumple si el contribuyente (o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente) participa fuera de los Estados Unidos en actividades de promoción (distintas de la publicidad), negociación u otorgamiento del contrato relacionado con esa transacción e incurre en una cuantía determinada de costos directos extranjeros imputables a la transacción. A ese fin, por costos directos extranjeros se entiende sólo los gastos que se realizan en las siguientes categorías:

---

<sup>39</sup> EE.UU. - 7.

<sup>40</sup> Artículo 3 de la Ley, que reforma el artículo 942(b)(1) del IRC.

1) publicación y promoción de ventas; 2) tramitación de los pedidos de los clientes y arreglos de entrega; 3) transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente; 4) preparación y transmisión de una factura o estado de cuenta finales o recibo del pago; y 5) asunción del riesgo de crédito.<sup>41</sup>

100. Sólo porque el contribuyente pueda contratar a un agente para que éste realice las actividades en su nombre y representación *no* significa que el agente pueda realizar esas actividades dentro de los Estados Unidos. Ese agente, por ejemplo, debe todavía negociar o promover ventas fuera de los Estados Unidos en representación del contribuyente. En consecuencia, los Estados Unidos no atañían a explicar por qué las CE alegan que ese requisito se puede cumplir exclusivamente por conducto de actividades nacionales (en los Estados Unidos). La afirmación de las CE está contradicha por el texto de la Ley y el informe legislativo que la explica.

## PREGUNTAS PARA AMBAS PARTES

### Pregunta 43

**¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del Acuerdo SMC.**

### Respuesta

101. La respuesta es afirmativa. Aunque las disposiciones del Acuerdo SMC que abordan esta cuestión en términos generales no son del todo claras, en ciertos párrafos del Anexo I se contempla claramente el otorgamiento de subvenciones a receptores que se encuentran fuera del territorio del Miembro otorgante de la subvención. Por lo tanto, los Estados Unidos no están en desacuerdo con la declaración que hacen las CE en el párrafo 65 de su primera comunicación.

102. En primer lugar, los Estados Unidos observan que la referencia de la pregunta a la frase "regular la producción" puede en cierto modo ser inexacta a la luz de la reciente decisión del Órgano de Apelación en el asunto *Estados Unidos - Barras plomosas*.<sup>42</sup> Aunque los Estados Unidos habían opinado que las subvenciones se otorgaban a operaciones productivas, el Órgano de Apelación rechazó ese criterio y constató, en cambio, que las subvenciones se otorgaban a personas naturales o jurídicas.<sup>43</sup>

103. Con este antecedente, se pueden mencionar varias disposiciones del Acuerdo SMC que probablemente se refieren a la pregunta formulada por el Grupo Especial. El párrafo 1 a) 1) del artículo 1 habla de "una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo 'gobierno') ...". La frase "en el territorio de un Miembro" puede calificar o bien a la "contribución financiera" o bien a "cualquier organismo público". Sin embargo, la ubicación del texto entre paréntesis hace pensar que las palabras "en el territorio de un Miembro" se aplican a la frase "cualquier organismo público", de modo que el organismo público que otorga una contribución financiera debe estar en el territorio del Miembro que presuntamente otorga la subvención, pero el receptor de una contribución financiera no

---

<sup>41</sup> *Senate Report*, páginas 8 y 9, EE.UU. - 3.

<sup>42</sup> *Estados Unidos - Establecimiento de derechos compensatorios sobre determinados productos de acero al carbón aleado con plomo y bismuto y laminado en caliente originarios del Reino Unido*, WT/DS138/AB/R, informe del Órgano de Apelación adoptado el 7 de junio de 2000.

<sup>43</sup> *Ibid.*

necesariamente tiene que estar en el territorio de ese Miembro. Si se hubiera querido darle este último sentido, la disposición presumiblemente rezaría así: "una contribución financiera *dentro del territorio de un Miembro* por parte de un gobierno, etc."

104. El párrafo 2 b) del artículo 8 -que ya no está en vigor- habla de "asistencia para regiones desfavorecidas situadas en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta disposición no arroja luz alguna respecto de la pregunta formulada por el Grupo Especial, porque la referencia al "territorio de un Miembro" probablemente tenía por único objeto limitar las circunstancias en las cuales se podía considerar que una subvención no era recurrible, por oposición a la cuestión relativa a saber si había o no subvención.

105. El párrafo 1 del artículo 28 se refiere a "programas de subvención establecidos en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta referencia no impide que el beneficiario de una subvención pueda encontrarse fuera del territorio de un Miembro.

106. El párrafo 6 del Anexo IV -que tampoco está ahora en vigor- disponía que "se sumarán las subvenciones concedidas ... por autoridades diferentes en el territorio de un Miembro". Sin embargo, esta disposición, como el párrafo 1 a) 1) del artículo 1, probablemente se refiere al domicilio de la entidad que otorga la subvención, por oposición al domicilio del receptor.

107. Por último, en lo que concierne al concepto de "territorio", el párrafo 2 del Anexo IV que se refiere al cálculo de una tasa global de subvención, disponía, entre otras cosas, que "se estimará que el valor del producto es el valor total de las ventas de la empresa receptora". La nota 63 de pie de página a este párrafo decía que "[l]a empresa receptora es una empresa del territorio del Miembro que otorga la subvención". Esta nota se puede interpretar de dos maneras distintas. Una interpretación es que se limita a repetir lo que se supone en el resto del Acuerdo SMC, esto es, que el receptor de una subvención debe estar ubicado dentro del territorio del Miembro que otorga la subvención. Otra interpretación, con todo, es que la nota es necesaria porque *no* se supone en el resto del Acuerdo que el receptor deba estar ubicado en el territorio del Miembro que otorga la subvención. Esta última interpretación parecería estar más en consonancia con el principio de eficacia en la interpretación de los tratados.

108. Otro término pertinente es el de "jurisdicción", que en el párrafo 1 del artículo 2 se refiere a empresas, grupos de empresas o ramas de producción "dentro de la jurisdicción de la autoridad otorgante". En el caso de que la presunta subvención adopte la forma de una medida fiscal, sería apropiado interpretar que por "jurisdicción" se entiende la jurisdicción fiscal del Miembro de que se trate.

109. Por último, ciertas disposiciones del Anexo I se refieren a prácticas que muchas veces entrañan el otorgamiento de una subvención a un receptor ubicado fuera del territorio del Miembro que otorga la subvención. En el caso de los créditos de exportación englobados en el párrafo k), los créditos muchas veces se otorgan en la forma de "créditos al comprador" que son recibidos por una persona extranjera. Análogamente, los tipos de subvenciones englobados en el párrafo j) con frecuencia se otorgan a personas extranjeras.

110. Aunque la práctica estadounidense en materia de derechos compensatorios no es vinculante para el Grupo Especial, los Estados Unidos observan que su Departamento de Comercio, en general, sigue la práctica de tratar como no recurrible las que denomina "subvenciones transnacionales". En otras palabras, puede existir una subvención cuando el gobierno de un país otorga una contribución financiera a un receptor en otro país, pero el Departamento de Comercio no la sujeta a derechos compensatorios. Sin embargo, esta política reconoce algunas excepciones.

#### **Pregunta 44**

***Ad arguendo* supóngase que la respuesta a la pregunta 43 es negativa. ¿Qué pertinencia, si la hubiera, tendría esa conclusión respecto de las cuestiones de supeditación a los resultados de exportación que tiene ante sí el Grupo Especial en la presente diferencia?**

#### **Respuesta**

111. Esta conclusión no parecería pertinente a los efectos de analizar la supeditación a los resultados de exportación y, en verdad, podría tener consecuencias perjudiciales imprevistas si se la considerara pertinente.

112. Aparentemente, la circunstancia de que una determinada contribución financiera se pueda calificar de "subvención" cuando se otorga a ciertos receptores y no cuando se otorga a otros tendría poca pertinencia en relación con la cuestión de saber si la medida está supeditada a los resultados de exportación. También en este caso ayuda a aclarar las cosas la referencia al concepto de especificidad, del cual forma parte la supeditación a los resultados de exportación.

113. Supóngase que en el marco de un programa de créditos oficiales se otorgan préstamos a miles de empresas de una amplia variedad de ramas de producción, a un tipo de interés común, por ejemplo, del 10 por ciento. Para todos los prestatarios menos uno, la contribución financiera del gobierno -en la forma de un préstamo- no constituye una "subvención" porque no existe "beneficio". En particular, para todos los receptores menos uno, el tipo de interés del 10 por ciento no produce una diferencia entre lo que el receptor paga por el préstamo oficial y el tipo de interés que habría debido pagar en un préstamo comercial comparable en el sentido del párrafo b) del artículo 14 del Acuerdo SMC.

114. Sin embargo, para una empresa -que esté en estrecheces financieras más pronunciadas que otros participantes en el programa-, el tipo de interés del 10 por ciento *sí* marca una diferencia, razón por la cual existe subvención. Al determinar si esa subvención es específica, ¿habría que pasar por alto el hecho de que los préstamos en iguales condiciones se otorgaron a miles de otras ramas de producción, aunque estos préstamos técnicamente no se conformaran a la definición de "subvención" en el sentido del Acuerdo SMC? La respuesta a todas luces tiene que ser negativa.

115. Por lo tanto, un análisis de la especificidad o de la supeditación a las exportaciones que sólo hiciera hincapié en los gastos públicos (o los ingresos condonados) que se conformaran a la definición técnica de "subvención" produciría resultados peculiares e imprevistos. Muy probablemente, medidas que antes se hubieran considerado no específicas se transformarían repentinamente en subvenciones específicas.

116. En verdad, en lo que concierne a la imposición de ingresos procedentes del extranjero, un enfoque que se concentrara exclusivamente en sólo una categoría de transacciones que pudieran producir ingresos procedentes del extranjero, como las exportaciones, con exclusión de otras categorías, podría dar lugar a que se dijera que los sistemas fiscales de muchos Miembros son subvenciones. Ello se sigue del hecho de que si, de las categorías de transacciones que pueden generar ingresos procedentes del extranjero, se excluyera todas las categorías relacionadas con productos producidos en el extranjero, todo lo que podría quedar es la categoría de transacciones de exportación. Conforme a la lógica implícita en la pregunta, la falta de imposición (total o parcial) de los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en transacciones de exportación estaría automáticamente supeditada a los resultados de la exportación, a pesar de que la norma tributaria aplicada a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en transacciones de exportación fuera la misma norma aplicada a los ingresos procedentes del extranjero obtenidos en otros tipos de transacciones. Lo absurdo de este resultado demuestra que este enfoque debe ser incorrecto.

#### **Pregunta 45**

**¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.**

#### **Respuesta**

117. Los ingresos de exportación pueden involucrar, y por lo común involucran, alguna cuantía de ingresos procedentes del extranjero. Por su misma naturaleza, en las exportaciones intervienen más de dos países en una transacción mercantil. En estas transacciones puede haber: compradores extranjeros, el uso del producto en el extranjero, ventas y actividades de promoción en el extranjero, distribución en el extranjero, negociación y otorgamiento de contratos en el extranjero, traspaso del título de dominio en el extranjero, origen extranjero de los pagos y otros atributos extranjeros. Algunos de estos atributos, o todos ellos, pueden dar lugar a que los ingresos queden sujetos a imposición en el país de residencia del contribuyente y también en otro país extranjero.

118. Que un país considere que los ingresos son o no imposables depende del derecho interno. En los países de todo el mundo se emplean dos tipos de normas muy diferentes que pueden incidir en la presente cuestión: las normas de la jurisdicción de imposición y las normas sobre las fuentes. En cuanto a la jurisdicción, algunos países gravan a las empresas sólo cuando éstas tienen un lugar de negocios fijo y permanente con operaciones activas e incluso rentables; otros países, en cambio, exigen un grado menor de presencia y algunos no exigen una presencia fija o establecida en modo alguno. Con respecto a las fuentes, algunos países consideran que gran parte de una transacción de exportación es "extranjera"; otros atribuyen ese carácter a una parte más pequeña y algunos países consideran que esa parte es relativamente pequeña. No existe una norma internacionalmente aceptada que determine en qué circunstancias los exportadores pueden estar sujetos a imposición en el país al que despachan sus productos, y no existe una norma que determine qué partes de los ingresos obtenidos en una transacción de exportación se podrán calificar de "extranjeros".

119. El nexo entre la nota 59 de pie de página y el párrafo e) confirma que los ingresos de exportación pueden ser ingresos procedentes del extranjero, por lo menos en parte. El párrafo e) aclara que la "exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos" está prohibido por el párrafo 1 a) del artículo 3. Que la quinta oración de la nota 59 de pie de página diga que el párrafo e) no coarta la posibilidad de que los Miembros adopten medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero significa que los Miembros podrán hacerlo incluso mediante una exención, remisión o aplazamiento que estén "relacionados específicamente con las exportaciones". Si las transacciones de exportación no producen "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 de pie de página, es difícil entender por qué los redactores insertaron la quinta oración en una nota de pie de página al párrafo e).

#### **PREGUNTAS A LAS CE**

120. Los Estados Unidos quisieran formular observaciones respecto de las siguientes preguntas formuladas por el Grupo Especial a las CE.

#### **Pregunta 1**

**En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la**

"subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- **¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?**
- **¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al Acuerdo SMC?**
- **Sírvanse identificar la parte pertinente de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".**
- **¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al Acuerdo SMC está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?**

Respuesta

121. A juicio de los Estados Unidos, el Grupo Especial no debiera escindir la Ley en la forma sugerida por las CE. Las CE querrían que el Grupo Especial examinara la Ley como si ésta estableciera una categoría para los ingresos derivados de las transacciones de exportación y otra para los ingresos derivados de todos los demás tipos de transacciones. Como los Estados Unidos han explicado, la Ley no trata de manera diferenciada las exportaciones en relación con otras transacciones que pueden dar lugar a ingresos extraterritoriales. Existe una sola exclusión que se aplica a distintos tipos de transacciones extranjeras.

122. En lugar del análisis artificial que postulan las CE, los Estados Unidos proponen que el Grupo Especial examine la medida tal como ésta existe. Los Estados Unidos sostienen que el Grupo Especial debiera determinar si la exclusión (al menos parcial) de los ingresos extraterritoriales derivados de una amplia gama de ventas, arrendamientos y otras transacciones en el extranjero es una subvención o una subvención a la exportación (entre otras cosas). Si adoptara el criterio de las CE, el Grupo Especial estaría diciendo en efecto que el método apropiado para analizar toda exclusión o exención fiscal de los ingresos extranjeros consistiría, primero, en examinar en qué forma se aplica exclusivamente a las exportaciones y, segundo, en examinar cómo se aplica a otras transacciones. Este criterio condenaría muchas medidas fiscales neutrales ante las exportaciones por el solo hecho de que una subcategoría de contribuyentes sujetos a la medida son exportadores. Este criterio establecería también una distinción artificial que no encuentra sustento en el texto del Acuerdo SMC y que no existe con respecto a la medida que se examina en el presente asunto.

123. Irónicamente, aunque las CE piden al Grupo Especial que escinda lo que la Ley no escinde, toman la regla del 50 por ciento del valor y tratan de integrarla en todos los aspectos de la Ley. Si bien no existe ninguna parte de la Ley que trate de manera diferenciada a las transacciones que reúnan las condiciones establecidas, sí existe una disposición discreta de la Ley que impone la regla del 50 por ciento. Como la Ley instituye esa norma mediante una disposición autónoma, los Estados Unidos sugieren que sería apropiado que el Grupo Especial decidiera por separado sobre las reclamaciones de las CE respecto de esa regla. Por ejemplo, si constatará que la Ley otorga subvenciones o subvenciones a la exportación debido a la regla del 50 por ciento, el Grupo Especial debiera decirlo así. El Grupo Especial no debiera condenar todas las disposiciones de la Ley sólo porque constate que una parte potencialmente separable de ésta es problemática.

124. En consecuencia, al examinar la Ley, el Grupo Especial debiera distinguir entre sus disposiciones aquéllas que están separadas dentro de la arquitectura y el diseño de la medida.

Los Estados Unidos se oponen a que se impongan las distinciones que postulan las CE, pero que no se pueden encontrar en la Ley.

### **Pregunta 3**

**Las Comunidades Europeas afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".<sup>44</sup> ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC?**

### **Respuesta**

125. Los Estados Unidos respetuosamente señalan a la atención del Grupo Especial los párrafos 170 a 176 de su primera comunicación en los cuales explicaron por qué, en virtud de la nota 5 de pie de página, una medida destinada a evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página no está prohibida por el párrafo 1 a) del artículo 3 u otra disposición del Acuerdo SMC. Ni las CE ni los terceros han refutado este punto.<sup>45</sup>

126. A este respecto, varias de las preguntas complementarias formuladas por el Grupo Especial a las CE aparentemente se vinculan con lo siguiente: si se constata que la Ley está supeditada a los resultados de exportación con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3, y no con arreglo al párrafo e), ¿se aplicaría la nota 59 de pie de página? A juicio de los Estados Unidos, la respuesta será a todas luces afirmativa.

127. La nota 5 de pie de página del Acuerdo SMC dice como sigue: "Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo." Las "medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero" están "mencionadas en el Anexo I [específicamente, en la nota 59 de pie de página] como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación". Por lo tanto, esas medidas están sujetas a la nota 5 de pie de página, con prescindencia del párrafo del Anexo I al cual corresponde la nota 59 de pie de página.

128. Cualquier otra interpretación tendría el resultado absurdo y perverso de que estarían autorizadas las medidas destinadas a evitar la doble tributación que estuvieran relacionadas "específicamente con las exportaciones", en el sentido del criterio más estricto del párrafo e), pero que estuvieran prohibidas medidas comparables *no* relacionadas "específicamente con las exportaciones", a pesar de estar supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.

### **Pregunta 5**

**Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.**

---

<sup>44</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

<sup>45</sup> Los Estados Unidos observan que en su Primera comunicación en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves - Segundo recurso presentado por el Canadá con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46 (2 de marzo de 2001), párrafo 54, nota 42, el Canadá sostiene que la nota 59 de pie de página es una de cuatro disposiciones del Anexo I que están sujetas a la nota 5 de pie de página. Los Estados Unidos añaden que el Canadá, al igual que los Estados Unidos, de ordinario dan a conocer públicamente sus comunicaciones en las actuaciones de solución de diferencias de la OMC.

Respuesta

129. Los Estados Unidos no advierten con claridad de qué forma, conforme a la Ley, los "ingresos obtenidos por una empresa estadounidense que distribuye mercancías extranjeras pueden en buena medida obtenerse dentro de los Estados Unidos". A juicio de los Estados Unidos, si una compañía distribuye mercancías extranjeras, lo hace fuera de los Estados Unidos. Si una compañía obtiene ingresos mediante la distribución de mercancías para su uso dentro de los Estados Unidos, esos ingresos pueden no estar excluidos.

130. Los Estados Unidos no atinan a comprender de qué manera los ingresos obtenidos en transacciones enteramente realizadas en el extranjero no darían lugar a ingresos sujetos a imposición en una jurisdicción extranjera y, por ende, a doble imposición. Los Estados Unidos observan que el Canadá ha concordado con los Estados Unidos en este punto. Como dijo el Canadá en su comunicación, "el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición". En consecuencia, es enteramente legítimo que los Estados Unidos adopten medidas de mitigación de la doble imposición respecto de estos ingresos.

131. Los Estados Unidos querrían observar también que las CE, en el curso de las presentes actuaciones, han hecho hincapié en el caso en que las actividades del contribuyente en la jurisdicción extranjera no llegan a constituir un establecimiento permanente. Lo que las CE han pasado por alto es que los contribuyentes pueden obtener ingresos extraterritoriales excluidos cuando sus actividades sí equivalen a un establecimiento permanente. La Ley otorgaría una mitigación de la doble imposición en ese caso, incluso con arreglo al argumento de las CE.

Pregunta 6

**Las Comunidades Europeas dicen que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida que contraviene el párrafo 1 a) del artículo 3 y el párrafo e) del Anexo I del Acuerdo SMC. ¿Se trata de reclamaciones subsidiarias? A juicio de las CE, ¿qué reclamación debe el Grupo Especial examinar en primer término?**

Respuesta

132. A juicio de los Estados Unidos, existe sólo una obligación -la de no otorgar subvenciones a la exportación- y una sola reclamación, esto es, que los Estados Unidos no han cumplido con esta obligación. Las CE acaso estén haciendo argumentos subsidiarios en sustento de lo que, en realidad, es una única reclamación.

## ANEXO F-4

### RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS PREGUNTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(27 de marzo de 2001)

#### Pregunta 1

**Los Estados Unidos no niegan que el beneficio para los contribuyentes disponible en virtud del Programa EVE es matemáticamente equivalente al disponible en virtud de la Ley. ¿Hay alguna razón por la que las transacciones y los contribuyentes que se hayan beneficiado del Programa EVE no obtendrían en el futuro beneficios equivalentes en virtud de la Ley?**

#### Respuesta

El "beneficio" del régimen EVE **no** es "matemáticamente equivalente" al cálculo de los ingresos extraterritoriales excluidos, porque las cantidades utilizadas para determinar el componente cuantitativo de la exclusión establecida por la Ley no son idénticas a las utilizadas en el régimen EVE. Además, aunque hubiera una equivalencia matemática, esta cuestión es irrelevante. Ni el Grupo Especial ni el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* pusieron objeciones a los porcentajes establecidos en las disposiciones relativas a las EVE. Por tanto, los intentos de las CE de comparar esas disposiciones con las de la Ley no son ni exactos ni significativos.

Con arreglo a la Ley, la categoría de ingresos excluidos de los ingresos brutos en los Estados Unidos se define sobre la base de un componente cuantitativo y un componente cualitativo. Los porcentajes previstos en el artículo 941 representan el componente cuantitativo. El componente cualitativo define una categoría de ingresos sujetos a la exclusión más amplia que la que con arreglo al anterior régimen relativo a las EVE podría haberse beneficiado de la exención EVE. Lo que es más importante, la definición cualitativa de la categoría de ingresos que los Estados Unidos han decidido no gravar se aplica con independencia de que los ingresos deriven de exportaciones, y con independencia de que quien los obtenga sea un ciudadano estadounidense o un ciudadano extranjero, una empresa estadounidense o extranjera, o una asociación u otra entidad instrumental. Por tanto, no es adecuado intentar comparar el anterior régimen EVE con la Ley sobre la base de analogías de las medidas cuantitativas.

#### Pregunta 2

**Según la Oficina Presupuestaria del Congreso, el nuevo programa, comparado con las disposiciones relativas a las EVE, dará lugar a un aumento de gastos impositivos. Sírvanse dar detalles sobre la forma en que ese aumento se produce.**

#### Respuesta

La Ley define una categoría de ingresos que están excluidos de los ingresos brutos y por ello no sujetos a tributación. Como la Ley, en contraste con el régimen EVE, se aplica a una categoría de ingresos definida, con independencia de que éstos deriven de una venta de exportación y con independencia del contribuyente que los obtiene, la pérdida de ingresos públicos estimada como consecuencia de la Ley es independiente de la derivada del anterior régimen EVE, y mayor que ésta. En ese sentido, la Oficina Presupuestaria del Congreso publicaría el mismo tipo de pérdida de ingresos públicos prevista si el Congreso redujera el tipo generalmente aplicable a la renta de las sociedades.

En términos más generales, las CE utilizan reiterada e indebidamente la expresión "gastos impositivos". Esa utilización indebida parece deberse a que las CE no han comprendido lo que la expresión significa. La determinación de si una disposición constituye un gasto impositivo se hace sobre la base de un concepto amplio y teórico del término "ingresos", que tiene mayor alcance que los "ingresos" tal como éstos se definen en la legislación del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos. En el asunto *EVE*, el Órgano de Apelación rechazó el uso de puntos de referencia basados en los ingresos que teóricamente podrían estar sujetos al pago de impuestos en favor del punto de referencia establecido por la ley vigente del Miembro en cuestión. Por consiguiente, la utilización por las CE del análisis basado en los gastos impositivos no contribuye gran cosa a la resolución del presente caso.

### **Pregunta 3**

**¿Qué parte del aumento estimado de gastos impositivos se imputa a transacciones de productos manufacturados en el extranjero? ¿Cuáles son las otras fuentes del aumento de gastos impositivos?**

#### **Respuesta**

Véase la respuesta a las preguntas 2 y 4.

### **Pregunta 4**

**¿Ha realizado el Gobierno de los Estados Unidos algún otro estudio o estimación de las repercusiones de la Ley?**

#### **Respuesta**

Los Estados Unidos no tienen conocimiento de la publicación de ningún otro estudio o estimación de las repercusiones de la Ley.

### **Pregunta 5**

**¿Por qué ofrece a los contribuyentes el artículo 942 a) 3) de la Ley la opción de excluir cualquier transacción de la categoría de los ingresos del comercio exterior con arreglo a la Ley, y por ello de la exclusión tributaria de los ingresos extraterritoriales?**

#### **Respuesta**

La siguiente razón figura en los antecedentes legislativos de la Ley: "El contribuyente podrá optar por tratar las entradas brutas de una transacción como entradas brutas no derivadas del comercio exterior. Como consecuencia de esa opción, el contribuyente podrá utilizar cualquier bonificación conexas de los impuestos pagados en el extranjero en lugar de la exclusión como medio para evitar la doble imposición". *Informe del Senado (US-2)*, página 8; *véase también el Informe de la Cámara (US-3)*, página 21.

### **Pregunta 6**

**¿Por qué excluye el artículo 943 a) 3) de la Ley cinco categorías de bienes de la posibilidad de generar ingresos excluidos con arreglo a la Ley? ¿Por qué permite al Presidente el artículo 943 a) 4) excluir otros bienes que considere afectados por la escasez de oferta de la posibilidad de generar ingresos excluidos con arreglo a la Ley?**

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en el artículo 943 a) 3) y 4).

Pregunta 7

**¿Por qué estipula el nuevo artículo 943 d) 1) que: "A los efectos del artículo 114 d), ningún impuesto retenido en la fuente ... se considerará pagado o pagadero con respecto a los ingresos extraterritoriales excluidos de los ingresos brutos en virtud del artículo 114 a)"? ¿Por qué hace el artículo 943 d) 2) una excepción en el caso de que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se calculen con arreglo al artículo 943 a) 1) A)?**

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en el artículo 943 d).

Pregunta 8

**¿Qué pautas o reglamentos relacionados con la Ley han preparado o prevén preparar los Estados Unidos?**

El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos ("el Tesoro") y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos ("el IRS") ya han publicado el formulario 8873, que se utilizará en el cálculo de la cuantía de la exclusión. El Tesoro y el IRS tienen ahora intención de publicar las siguientes pautas adicionales: i) un procedimiento recaudatorio que ofrece orientación sobre las opciones permitidas por la Ley, ii) una comunicación con orientaciones sobre cuestiones específicas reguladas en la Ley y iii) un proyecto de reglamento de interpretación de la Ley.

Pregunta 9

**Al imponer derechos compensatorios en el asunto *Pasta from Italy* (Caso C-475-819, 14 de junio de 1996), el Departamento de Comercio constató que el Gobierno de Italia estaba otorgando una subvención porque eximía a las empresas del sur de Italia del pago de impuestos sobre la renta locales por un período de diez años, mientras que las empresas del Norte de Italia tenían que pagar esos impuestos. Si el Gobierno italiano restringiera su autoridad impositiva y excluyera los beneficios pertinentes de las empresas del Sur de Italia de su definición de los ingresos brutos (modificando así su punto de referencia nacional vigente). ¿Considerarían los Estados Unidos que no existe una subvención?**

Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 11.

Pregunta 10

**Con arreglo al artículo 80 HHC de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la India, el Gobierno de la India permite a los exportadores deducir de la base imponible los beneficios derivados de la exportación de mercancías. En diversas investigaciones sobre imposición de derechos compensatorios, por ejemplo, *Certain Iron-Metal Castings From India: Preliminary Results of Countervailing Duty Administrative Review* (Caso C-533-063, 64 FR 61592, 12 de noviembre de 1999), el Departamento de Comercio ha compensado esta exención del impuesto**

sobre la renta para los beneficios de exportación considerándola como subvención a la exportación. Si el Gobierno de la India restringiera su autoridad impositiva y excluyera los beneficios pertinentes derivados de la exportación de su definición de los ingresos brutos (modificando así su punto de referencia nacional vigente). ¿Considerarían los Estados Unidos que no existe una subvención?

Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 11

Pregunta 11

**Desde un punto de vista más general, ¿cómo reaccionarían los Estados Unidos si un Miembro de la OMC excluyera de su jurisdicción fiscal todos los beneficios derivados de ventas de productos para consumo final en el extranjero?**

En lo tocante a la pregunta 9, la medida adoptada por Italia constituía una excepción del punto de referencia nacional vigente. De manera análoga, en lo tocante a la pregunta 10, la medida adoptada por la India ofrecía una deducción especial con respecto a impuestos que se gravarían en virtud del punto de referencia nacional vigente en la India. Las preguntas 9 a 11 son en realidad una misma pregunta: ¿Cómo reaccionarían los Estados Unidos si otro Miembro modificara su punto de referencia nacional vigente?

Por lo que respecta a esas preguntas, los Estados Unidos remiten a las CE a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 20 del Grupo Especial.

Pregunta 12

**En relación con las subvenciones a la exportación a que se hace referencia en el artículo 351.514 de su Reglamento sobre derechos compensatorios, el Departamento de Comercio afirma lo siguiente:**

**Sin embargo, de conformidad con las nuevas disposiciones del artículo 351.514, si la exportación o los resultados previstos de exportación fueran la condición única o una condición más sumada a otras condiciones para reconocer la condición de "pionera" a una empresa, consideraremos que los beneficios otorgados en el marco del programa a esa empresa son subvenciones a la exportación a no ser que la empresa en cuestión pueda claramente demostrar que ha sido autorizada a recibir esos beneficios exclusivamente mediante la aplicación de criterios no relacionados con la exportación. En esas circunstancias no consideraremos que la subvención concedida a esa empresa es una subvención a la exportación.**

**¿Consideran los Estados Unidos que esta práctica está en conformidad con el Acuerdo SMC?**

Respuesta

De la misma manera que las CE no han querido referirse con detalle a la repercusión que las interpretaciones del Acuerdo SMC propugnadas por las CE en el presente asunto tendrían en los regímenes fiscales de sus propios Estados miembros, los Estados Unidos se niegan a hacer especulaciones sobre la condición del artículo 351.514 en el marco del Acuerdo SMC. Los Estados Unidos se limitan a observar que esa disposición se promulgó antes de que en ningún informe del Órgano de Apelación se analizara el sentido de la palabra "supeditadas" tal como se utiliza en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC.

Los Estados Unidos se permiten asimismo añadir que el texto citado se refiere a la exportación como "condición" para el otorgamiento del estatuto de empresa pionera, y que de hecho puede exigirse a las empresas que exporten un determinado porcentaje de su producción para que se les reconozca ese estatuto, como se indica en la parte de la comunicación del Departamento de Comercio que las CE han omitido.<sup>1</sup> En esto se diferencia mucho de la Ley, con arreglo a la cual un contribuyente dado puede obtener ingresos excluidos mediante transacciones de exportación, pero no está obligado a exportar para obtener esos ingresos.

### **Pregunta 13**

**Una empresa con sede en Texas produce únicamente tractores agropecuarios y los vende directamente a dos clientes no vinculados. Un cliente está en California, el otro en Francia. La empresa obtiene los mismos beneficios de ambas transacciones. ¿Con respecto a cuál de esas transacciones puede la empresa acceder a las ventajas de la Ley de sustitución de las EVE? Sírvanse explicar por qué.**

### **Respuesta**

La empresa puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos tanto de las ventas al cliente de California como de las ventas al cliente de Francia. Como explicaron los Estados Unidos en respuesta a la pregunta 11 del Grupo Especial, la Ley permite a los fabricantes de mercancías estadounidenses obtener ingresos excluidos de las ventas a compradores nacionales, siempre que las mercancías de que se trate se utilicen fuera de los Estados Unidos. A condición de que los tractores se utilicen fuera de los Estados Unidos, la empresa puede obtener ingresos extraterritoriales excluidos tanto de la venta al cliente de California como de la venta al cliente de Francia.

Esto puede suceder de varias formas. Por ejemplo, un cliente del Sur de California puede comprar tractores para utilizarlos en operaciones agropecuarios al otro lado de la frontera mexicana. La venta hipotética de los tractores por la empresa generaría en esas circunstancias ingresos excluidos con arreglo a la Ley, siempre que la empresa de Texas cumpliera las demás prescripciones de la Ley.

### **Pregunta 14**

**La misma empresa empieza después a producir tractores cortacésped. ¿En qué circunstancias puede usar ese producto para obtener otras ventajas con arreglo a la Ley?**

### **Respuesta**

La Ley ofrece a la empresa de Texas mucha flexibilidad para tomar decisiones en materia de producción. La empresa podría obtener ingresos extraterritoriales excluidos i) vendiendo o alquilando tractores producidos en los Estados Unidos, ii) vendiendo o alquilando tractores adquiridos a una empresa estadounidense vinculada o no vinculada que disponga de instalaciones de producción en el extranjero, iii) vendiendo o alquilando tractores producidos en virtud de un contrato de pedido con una empresa estadounidense vinculada o no vinculada que disponga de instalaciones de producción en el extranjero, iv) vendiendo o alquilando tractores adquiridos a una empresa manufacturera extranjera vinculada o no vinculada que haya hecho una opción de asimilación, v) vendiendo o alquilando tractores producidos en virtud de un acuerdo de pedido con una empresa manufacturera extranjera vinculada o no vinculada que haya hecho una opción de asimilación, o vi) estableciendo sus propias instalaciones de producción en el extranjero y vendiendo o alquilando tractores producidos en esas instalaciones.

---

<sup>1</sup> Desde un punto de vista técnico, cabe señalar que las CE no han citado el reglamento mismo, sino su preámbulo, donde se explica el reglamento y se responde a las observaciones presentadas por el público en general en el curso del procedimiento legislativo que desembocó en el reglamento.

En términos más generales, el que la empresa en cuestión fabrique tractores agropecuarios, tractores cortacésped o productos totalmente distintos carece de importancia.

**Pregunta 15**

**¿Pueden los Estados Unidos explicar los objetivos/metas económicos, sociales, políticos o fiscales que se quieren alcanzar con la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero?**

Respuesta

Ni la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley, tal como figuran en los informes de los comités competentes del Congreso, enuncian la intención legislativa subyacente en la norma del 50 por ciento.

**Pregunta 16**

**¿Qué efectos prevén los Estados Unidos que producirá la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero?**

Respuesta

No está claro lo que las CE quieren decir cuando hablan de "efectos" en esta pregunta. Además, no es adecuado hacer referencia a la disposición pertinente caracterizándola como "la limitación del 50 por ciento del contenido extranjero", porque no impone ninguna restricción general al contenido extranjero; los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" podrían consistir en un producto totalmente compuesto por contenido extranjero. En el contexto de las cuestiones planteadas por las CE con respecto a la norma del 50 por ciento, los Estados Unidos no prevén que ésta tenga el "efecto" de obligar a los contribuyentes a emplear productos nacionales con preferencia a los importados con objeto de obtener ingresos extraterritoriales.

**Pregunta 17**

**¿Están los Estados Unidos de acuerdo en que cuando más del 50 por ciento del valor equitativo de un producto sea imputable a artículos y costos directos de la mano de obra en el sentido del artículo 943 a) 1) C) del IRC no todo ese 50 por ciento puede ser extranjero?**

Respuesta

Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 8 del Grupo Especial.

**Pregunta 18**

**¿No significa esto que parte de ello debe tener su origen en los Estados Unidos?**

Respuesta

En la medida en que el "ello" al que las CE hacen referencia sea artículos, la respuesta es "no". Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 8 del Grupo Especial.

**Pregunta 19**

**¿Cómo se aplica el Programa de sustitución de las EVE a la venta de productos agropecuarios producidos en el extranjero? ¿Cómo se aplica la limitación del contenido**

**extranjero a las cosechas en pie, las cosechas recién recogidas y los productos básicos agrícolas limpios y clasificados?**

Respuesta

La Ley no contiene disposiciones especiales sobre productos agropecuarios.

En este sentido, parece que las CE opinan que las declaraciones hechas por los Estados Unidos en la fase inicial del presente procedimiento por lo que respecta a la definición de "bienes de exportación" y la aplicación de esa definición a los productos agropecuarios de algún modo significa que los Estados Unidos reconocen en el presente procedimiento que un producto agrícola producido en el extranjero nunca podría satisfacer el límite del 50 por ciento de determinado valor extranjero, por lo que la exclusión establecida en la Ley nunca se le podría aplicar. *Primera comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21*, párrafos 220 y 221. Naturalmente, en la declaración citada por las CE los Estados Unidos se limitaban a expresar su opinión de que, habida cuenta de las pautas previsibles en materia de origen de los insumos de los productores agropecuarios estadounidenses, era improbable que la definición de "bienes de exportación" en las disposiciones relativas a las EVE tuviera efectos prácticos.

Conviene, sin embargo, que quede claro que los Estados Unidos nunca han reconocido lo que las CE les atribuyen, y que la afirmación de las CE pasa por alto las diferencias entre la definición de los "bienes de exportación" en las disposiciones relativas a las EVE y la norma del 50 por ciento establecida en la Ley. Con arreglo a las disposiciones relativas a las EVE, uno de los criterios definitorios de los "bienes de exportación" era que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los bienes podía imputarse a importaciones. Sin embargo, con arreglo a la Ley, el criterio aplicable a los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" es que no más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de un producto puede imputarse a la suma de artículos extranjeros y mano de obra directa extranjera. Los Estados Unidos consideran que los productos agropecuarios producidos en el extranjero pueden satisfacer esa norma, y por tanto generar ingresos extraterritoriales excluidos.

Naturalmente, incumbe a las CE, como parte demandante, demostrar que los productos agropecuarios no podrían satisfacer la definición de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y las CE no han presentado ninguna prueba a este respecto. De todos modos, los Estados Unidos, aunque no están obligados a demostrar que las alegaciones de las CE no tienen fundamento, se permiten observar que los datos disponibles demuestran que los productos agropecuarios producidos en el extranjero podrían satisfacer la norma del 50 por ciento.

Por ejemplo, y con arreglo a los datos correspondientes a la producción estadounidense en 1999 facilitados por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos, el "valor total bruto de la producción"<sup>2</sup> de habas de soja (en dólares por acre plantado) fue de 178 dólares EE.UU. El costo de las partidas que podrían justificadamente considerarse "artículos" (semillas, fertilizantes, mejoradores de suelos, estiércol y productos químicos) se cifró en 52,98 dólares. El costo de la mano de obra contratada y el costo de oportunidad de la mano de obra no pagada se cifró en 20,90 dólares. Por tanto, el costo total de los artículos y la mano de obra fue de 73,88 dólares, cifra muy inferior al 50 por ciento de 178 dólares. De hecho, esta cifra es inferior a la correspondiente a la partida de mayor costo, que era el costo de oportunidad de la tierra (precio de alquiler), cifrado en 77,66 dólares.

---

<sup>2</sup> El "valor bruto de la producción" puede no corresponder exactamente al "valor equitativo de mercado" tal como esta expresión se utiliza en la Ley, pero es la expresión más aproximada que se utiliza en los datos.

Naturalmente, estos son datos aportados por los Estados Unidos, pero no por ello más o menos representativos que los presuntos datos europeos presentados por las CE en los anexos de sus comunicaciones. Y, naturalmente, no está de más reiterar que la carga de la prueba incumbe a las CE y no a los Estados Unidos.

### **Pregunta 20**

**Los Estados Unidos aducen que la exclusión tributaria de los "ingresos extraterritoriales" está justificada como medida para evitar la doble imposición. Esto implica necesariamente que esos ingresos podrían gravarse en otros países. Por consiguiente, ¿convendrían los Estados Unidos en que otros países que no tengan tratados fiscales bilaterales con los Estados Unidos o los hayan denunciado podrían exigir a los exportadores estadounidenses que pagaran impuestos sobre los beneficios que obtuvieran de la exportación a sus territorios?**

### **Respuesta**

Como los Estados Unidos han explicado en sus anteriores comunicaciones al Grupo Especial, la Ley requiere que las transacciones que generen ingresos extraterritoriales tengan una serie de atributos extranjeros que creen un nexo con un régimen fiscal extranjero suficiente para que los contribuyentes estadounidenses puedan verse sujetos al pago de impuestos en el extranjero.

Las transacciones que generan ingresos extraterritoriales son transacciones de mercancías que tienen que usarse, consumirse o enajenarse fuera de los Estados Unidos. Por tanto, los compradores de esas mercancías estarán normalmente fuera de los Estados Unidos, generalmente autorizarán o efectuarán el pago de las mercancías en otro país, y en muchos casos el título se transmitirá también en ese país. Además, deberán tener lugar en el extranjero actividades económicas de un nivel prescrito por lo que respecta a las funciones de venta y distribución vinculadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas. Esos atributos extranjeros pueden justificar que un régimen fiscal extranjero grave los beneficios obtenidos de ventas de mercancías por exportadores estadounidenses a clientes extranjeros. En su respuesta a la pregunta 12 del Grupo Especial, los Estados Unidos han dado varios ejemplos de regímenes fiscales extranjeros que podrían gravar los ingresos extraterritoriales obtenidos de las ventas de exportación.

En consecuencia, los Estados Unidos estiman que hay un riesgo significativo de doble imposición por lo que respecta a los ingresos extraterritoriales excluidos, razón por la cual la Ley prevé la compensación necesaria para esa categoría de ingresos procedentes del extranjero. La pregunta de si las jurisdicciones fiscales extranjeras *deberían* tratar de gravar los ingresos extraterritoriales es una pregunta que sería más adecuado dirigir a funcionarios extranjeros encargados de la política fiscal.

### **Pregunta 21**

**Si un productor estadounidense vende una mercancía directamente a un cliente en un tercer país, ¿proceden del extranjero los ingresos derivados de esa transacción?**

### **Respuesta**

Véase la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 45 del Grupo Especial.

### **Pregunta 22**

**¿Cómo puede la exención de esos ingresos ser una medida para evitar la doble imposición?**

#### **Respuesta**

La exclusión de los ingresos extraterritoriales es una medida para evitar la doble imposición precisamente porque esos ingresos pueden estar sujetos al pago de impuestos en una jurisdicción extranjera. Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas 12 y 45 del Grupo Especial y a la pregunta 20 de las CE.

### **Pregunta 23**

**Si la Ley tiene por objeto evitar la doble imposición, ¿por qué existe la limitación del contenido extranjero?**

#### **Respuesta**

El que la aplicación de la norma del 50 por ciento pueda restringir la clase de transacciones que produce ingresos extraterritoriales excluidos es irrelevante para determinar si la exclusión está englobada en el ámbito de aplicación de la nota 59. Como explicaron los Estados Unidos en respuesta a la pregunta 19 del Grupo Especial, no hay en la nota 59 nada que requiera que una medida para evitar la doble imposición resuelva total o exactamente el problema de la doble imposición. Dicho de otra manera, no es preciso que todos los ingresos que puedan ser objeto de doble imposición estén regulados por una medida específica para evitar la doble imposición a fin de que esa medida "tenga por objeto" evitar la doble imposición o esté incluida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59. Esto se observa más claramente en el uso de bonificaciones fiscales, que sólo se aplican a determinados impuestos extranjeros, e incluso cuando se aplican a menudo ofrecen una compensación incompleta.

En consecuencia, los Estados Unidos sostienen que la norma del 50 por ciento en nada afecta a la interpretación y aplicación de la nota 59.

### **Pregunta 24**

**A juicio de los Estados Unidos, ¿es compatible con el *Acuerdo SMC* el que un Miembro de la OMC ofrezca a sus empresas favorecidas el derecho a optar por un sistema más generoso de compensación de la doble imposición, al que no tienen acceso otros contribuyentes?**

#### **Respuesta**

Los Estados Unidos no saben a qué se refieren las CE cuando hablan de "empresas favorecidas". Los Estados Unidos sostienen que la Ley no se aplica en modo alguno a un grupo de contribuyentes limitado o "favorecido".

De manera análoga, los Estados Unidos, aunque se complacen en observar que las CE reconocen una vez más las ventajas del método de exención, no creen que sea exacto decir que ese método constituye siempre "un sistema más generoso para evitar la doble imposición". En función de las circunstancias que rodean a un contribuyente en particular, puede haber casos en los que el uso del método de descuento sea más favorable para el contribuyente.

Si en realidad esa pregunta representa otro intento de las CE de alegar que no debe permitirse a los Estados Unidos que establezcan distintos mecanismos para evitar la doble imposición, los Estados Unidos observan que en los párrafos 35 a 38 de su Segunda Comunicación explicaron los motivos por los que los países pueden utilizar, y utilizan, métodos alternativos para evitar la doble imposición. Ésta es una práctica habitual y bien aceptada. En Francia, por ejemplo, con autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, una empresa francesa puede optar por pagar impuestos sobre sus ingresos en todo el mundo y por obtener desgravaciones por sus pérdidas en todo el mundo. Por tanto, en el contexto de las subvenciones a la exportación, la utilización de métodos alternativos para evitar la doble imposición debe ser irrelevante, sobre todo cuando no se otorgan beneficios exclusivos o especiales únicamente a los exportadores.

A juicio de los Estados Unidos, la cuestión clave es que en los Estados Unidos no pueden concederse bonificaciones por el pago en el extranjero de impuestos sobre los ingresos excluidos. No hay, por tanto, un "sistema más generoso para evitar la doble imposición".

### **Pregunta 25**

**Según los Estados Unidos, ¿es compatible con el Acuerdo SMC el otorgar a las empresas favorecidas el doble de beneficios que los disponibles con arreglo al sistema establecido por el Miembro de que se trate para evitar la doble imposición por lo que respecta a determinados beneficiarios?**

#### Respuesta

Véase la respuesta a la pregunta 24.

### **Pregunta 26**

**¿Contiene la legislación de los Estados Unidos normas para evitar la evasión destinadas a impedir la exclusión injustificada de los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en todos los casos en los que ningún otro país gravará esos ingresos y en los que por consiguiente no existe doble imposición? Las normas de la subparte F de los Estados Unidos tienen por objeto evitar el aplazamiento injustificado del pago de impuestos, pero ¿tienen previsto los Estados Unidos adoptar alguna norma para evitar posibles abusos de la Ley de sustitución de las EVE?**

#### Respuesta

La Ley sí contiene algunas medidas para evitar la evasión fiscal. Por ejemplo, con arreglo al artículo 943 e) 1), las empresas extranjeras que opten por ser tratadas como empresas estadounidenses en aplicación de la Ley deberán renunciar a todos los beneficios derivados de los tratados. Si la empresa extranjera que opta por la asimilación pudiera invocar los beneficios derivados de los tratados concluidos por los Estados Unidos, podría alegar que seguía siendo residente en su jurisdicción original en virtud de la disposición de "desempate" del tratado, obteniendo así una exención para todos los ingresos regulados por el tratado. Esto obraría en contra de la finalidad misma de la opción de asimilación, que es equiparar todas las actividades manufactureras en el extranjero por lo que respecta al sistema fiscal estadounidense. Aunque las CE han expresado vivamente su oposición a esa norma, lo cierto es que está destinada a evitar la evasión fiscal y a impedir la doble imposición de los ingresos.

## ANEXO F-5

### OBSERVACIONES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE LAS RESPUESTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS A LAS PREGUNTAS FORMULADAS DESPUÉS DE LA REUNIÓN DEL GRUPO ESPECIAL

(3 de abril de 2001)

1. Las CE<sup>1</sup> consideran que el Grupo Especial conoce su posición sobre la mayoría de las cuestiones planteadas por los Estados Unidos en sus respuestas a las preguntas de las CE y del Grupo Especial después de la reunión de este último con las partes. Limitarán por ello sus comentarios a las siguientes observaciones sucintas sobre cuestiones en las que el Grupo Especial podría no haber comprendido claramente la posición de las CE, o en las que éstas consideran que un comentario por su parte podría ayudar al Grupo Especial.

#### 1. Pertinencia de los antecedentes legislativos

2. Los Estados Unidos inician sus respuestas a las preguntas del Grupo Especial con algunas observaciones sobre los elementos de los antecedentes legislativos que las CE expusieron en su declaración final en la reunión del Grupo Especial.<sup>2</sup>

3. Los Estados Unidos aducen que sus tribunales no atribuyen gran importancia, al interpretar la legislación estadounidense, a las declaraciones hechas en el Congreso de los Estados Unidos, y que para discernir la voluntad del Congreso consideran más importantes los informes de sus comités. Concluyen afirmando que:

Por tanto, cualquier especulación posterior del tipo que sugieren las CE con respecto a la intención del Congreso no será más que eso: una mera especulación jurídicamente irrelevante.<sup>3</sup>

4. Las CE se limitarán a recordar que no han invocado los antecedentes legislativos a efectos de interpretar la Ley de sustitución del régimen de las EVE. El texto de esa disposición es perfectamente claro. Las CE estaban respondiendo a la negativa de los Estados Unidos a contestar a una serie de preguntas sobre la *finalidad* que los Estados Unidos (no sólo el Congreso) perseguían al adoptar esa medida. (Los Estados Unidos han invocado una supuesta finalidad de la Ley de sustitución del régimen de las EVE al alegar en su defensa que "el examen parlamentario en curso influyó en su contenido".<sup>4</sup>)

5. Los Estados Unidos alegan que no saben por qué la Ley de sustitución del régimen de las EVE contiene una limitación del contenido extranjero, por qué los productos cuya oferta escasea no pueden acceder a las ventajas que la Ley ofrece, y por qué una supuesta medida para evitar la doble imposición sólo se aplica a productos con un contenido extranjero limitado "no destinados a uso

---

<sup>1</sup> En interés de la concisión, las Comunidades Europeas abrevian su propio nombre como CE. Solicitan, sin embargo, que en el informe del Grupo Especial se utilice la expresión "Comunidades Europeas".

<sup>2</sup> Declaración final de las CE en la reunión del Grupo Especial, párrafos 3 a 9 y CE - Pruebas documentales 16 a 19.

<sup>3</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, observaciones preliminares.

<sup>4</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 24 y 25.

final en los Estados Unidos".<sup>5</sup> Los antecedentes legislativos demuestran que en realidad los Estados Unidos eran conscientes de los motivos por los que esas disposiciones se copiaron del régimen relativo a las EVE o se insertaron en el Programa de sustitución de las EVE.

## **2. Afirmaciones erróneas de los Estados Unidos sobre la Ley de sustitución del régimen de las EVE**

6. Los Estados Unidos han hecho algunas alegaciones fácticas falsas en relación a su Ley de sustitución del régimen de las EVE. Sorprende mucho a las CE que hagan tal cosa en una etapa tan avanzada del procedimiento.

7. En el párrafo 51 de sus respuestas a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos afirman que:

... los ingresos extraterritoriales excluidos serían ingresos procedentes del extranjero con arreglo a las normas estadounidenses sobre origen de los insumos, como se establece en los artículos 862(a)(4) y 863(b) del IRC.

Del mismo modo, los Estados Unidos alegan, en el párrafo 60, que:

La exclusión de los ingresos extraterritoriales, sin embargo, está limitada a los ingresos procedentes del extranjero que se generan cuando se venden o arriendan bienes para uso fuera de los Estados Unidos, porque los Estados Unidos han decidido no ceder jurisdicción tributaria primaria sobre ingresos originarios de los Estados Unidos.

8. Puede demostrarse que esas declaraciones son falsas y contradicen las que los Estados Unidos hicieron en el curso de la reunión con el Grupo Especial.<sup>6</sup> Las CE se consideran obligadas a explicar por qué motivo los ingresos procedentes del extranjero y los ingresos extraterritoriales son conceptos que no guardan ninguna relación.

9. Los ingresos extraterritoriales son una nueva creación de la Ley de sustitución del régimen de las EVE. El concepto de ingresos procedentes del extranjero está bien establecido en la legislación fiscal estadounidense como medio para determinar la jurisdicción fiscal primaria a efectos de las disposiciones legales destinadas a eliminar o al menos mitigar la doble imposición. Por consiguiente, una empresa extranjera está por lo general sujeta a tributación en los Estados Unidos sobre sus ingresos originarios de los Estados Unidos, pero no sobre sus ingresos procedentes del extranjero.<sup>7</sup> Las empresas estadounidenses, aunque están sujetas al pago de impuestos sobre sus ingresos en todo el mundo, normalmente pueden obtener bonificaciones por los impuestos pagados en el extranjero basadas en la parte de sus ingresos originada fuera de los Estados Unidos.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Como se observa en los párrafos 3 a 9 de la declaración final de las CE a la reunión del Grupo Especial y se confirma en las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas 2, 3, 4, 6, 7, 15 y 16 de las CE.

<sup>6</sup> En su respuesta oral a lo que se convirtió en la pregunta 21 de las CE a los Estados Unidos, éstos respondieron (correctamente) y reiteraron varias veces que el origen de los ingresos en nada afecta a la determinación de los ingresos extraterritoriales. En sus respuestas escritas, los Estados Unidos evitan responder a esta pregunta.

<sup>7</sup> IRC, artículos 881 y 882 (CE - Prueba documental 21).

<sup>8</sup> IRC, artículo 904 (CE - Prueba documental 21).

10. Los ingresos extraterritoriales podrían proceder en su totalidad de los Estados Unidos, proceder en su totalidad del extranjero o una combinación de ambas cosas. Si un producto se fabricara en los Estados Unidos y después su fabricante lo vendiera a otra parte para su utilización fuera de los Estados Unidos en una transacción en la que el título se transmitiera del fabricante al comprador dentro de los Estados Unidos, los ingresos obtenidos por el fabricante procederían en su totalidad de los Estados Unidos. A la inversa, si el producto fuera fabricado y vendido en Europa por una empresa estadounidense o una empresa extranjera que optara por la asimilación, los ingresos obtenidos por el fabricante procederían en su totalidad de fuera de los Estados Unidos. Como caso intermedio, si el producto estuviera manufacturado en los Estados Unidos pero se vendiera en una transacción en la que el título se transmitiera al comprador fuera de los Estados Unidos, la transacción produciría una combinación de ingresos procedentes de los Estados Unidos e ingresos procedentes del extranjero. En las tres hipótesis se producirían los mismos ingresos extraterritoriales, siempre que se cumplieran las demás prescripciones de la Ley.

**3. Existencia de una subvención - definición de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como reducción de los ingresos gravables**

11. En su pregunta 7, el Grupo Especial pidió a los Estados Unidos que hicieran observaciones sobre la definición de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas en el nuevo artículo 941(a)(1) del IRC como "la cuantía de ingresos brutos que, si se excluyera, daría lugar a una reducción de la base imponible del contribuyente para esa transacción".

12. En la práctica, esa formulación convierte una reducción dada de la base imponible en una reducción equivalente de los ingresos brutos. La explicación que dan los Estados Unidos al respecto es reveladora. Afirman que<sup>9</sup>:

Sin embargo, como los ingresos extraterritoriales excluidos están excluidos de la base imponible en los Estados Unidos, la Ley no permite deducciones imputables a esos ingresos. Esto presenta un problema de cálculo: ¿cómo pueden eliminarse las deducciones no autorizadas si la cantidad excluida se basa en los ingresos brutos, que no comprenden ninguna deducción? El problema se resuelve primero calculando los ingresos gravables, después suprimiendo las deducciones imputables a ingresos extraterritoriales excluidos, y finalmente calculando en cifras brutas la cantidad resultante para convertirla en una exclusión de los ingresos brutos mediante la atribución de cualquier deducción imputable a la cuantía de ingresos gravables.

13. En otras palabras, esa formulación es necesaria porque los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos, por lo que los ingresos gravables tienen que "convertirse en cifras brutas" para que los gastos se puedan deducir correctamente. Los Estados Unidos hacen referencia a la explicación que figura en los antecedentes legislativos:

A fin de calcular la cuantía que está excluida de los ingresos brutos, los ingresos gravables deben determinarse y después "convertirse en cifras brutas" teniendo en cuenta los gastos imputables con objeto de llegar a la cifra exacta de ingresos brutos.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 12.

<sup>10</sup> Los Estados Unidos hacen referencia al Informe del Senado en la EE.UU. - Prueba documental 2, página 12.

14. La explicación de los Estados Unidos demuestra que éstos están excluyendo del pago de impuestos una parte de una categoría de ingresos. Normalmente, los gastos guardan relación con un tipo de ingresos o son consecuencia de las actividades necesarias para producir esos ingresos. La razón por la que se plantea un "problema de cálculo" es que los Estados Unidos sólo excluyen de tributación una parte de una "categoría" de ingresos propiamente dicha.

15. La "exclusión" establecida por el Programa de sustitución de las EVE es de hecho una fracción, derivada de una fórmula, de un tipo o categoría de ingresos. Analizando el ejemplo que figura en el informe del Comité a que hacen referencia los Estados Unidos, parece que los "ingresos de comercio exterior" constituyen la mejor medida de los ingresos derivados de la venta de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas realmente gravables. De hecho, el IRC define los "ingresos de comercio exterior" como "los ingresos gravables del contribuyente imputables a las entradas brutas de comercio exterior del contribuyente".<sup>11</sup> En el ejemplo, esa cifra es 100 dólares. Sin embargo, la exclusión en el ejemplo es de 60 dólares. Por tanto, el IRC no excluye todos los ingresos imputables a una actividad económica definida ni renuncia a su jurisdicción sobre ellos.

16. Por consiguiente, la respuesta de los Estados Unidos a esta pregunta simplemente pone de relieve que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no pueden considerarse como una verdadera categoría de ingresos.

#### **4. ¿Podrían otros países gravar los ingresos extraterritoriales?**

17. El Grupo Especial hizo la siguiente pregunta a los Estados Unidos (pregunta 12):

Cuando los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son manufacturados, producidos, cultivados o extraídos dentro de los Estados Unidos por una empresa estadounidense o un particular establecido permanentemente en los Estados Unidos, y esa empresa o particular no mantienen ningún establecimiento permanente fuera de los Estados Unidos, ¿hay casos en que los ingresos extraterritoriales obtenidos de la venta de esos bienes pueden gravarse en un país distinto de los Estados Unidos?

18. Los Estados Unidos responden remitiéndose a la legislación de seis países, el Brasil, Chile, Malasia, Panamá, Taiwán y Arabia Saudita, que según ellos no aplican el concepto de "establecimiento permanente" como base para la tributación de los ingresos. Las afirmaciones de los Estados Unidos son inexactas. Hasta en las citas parciales de los documentos de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal<sup>12</sup> puede observarse que en muchos de los países mencionados por los Estados Unidos se aplican normas basadas en el concepto de "establecimiento permanente" o en un concepto análogo para regular la tributación de los beneficios comerciales de las empresas extranjeras. Por ejemplo:

- Brasil: con arreglo a la legislación brasileña, las empresas extranjeras pagan impuestos sobre los ingresos obtenidos por intermedio de sucursales o agencias. En lo tocante a las primeras, conforme al apartado 4.04 de la EE.UU. - Prueba documental 24, por lo general se entiende que las sucursales están registradas (es decir, que son oficinas "permanentes" o, en otras palabras, "lugares fijos de negocios" por medio de los cuales una empresa extranjera realiza transacciones comerciales). Por tanto, una sucursal está englobada en el concepto de establecimiento permanente

---

<sup>11</sup> Artículo 941(b) del IRC.

<sup>12</sup> EE.UU. - Pruebas documentales 24 a 29.

consagrado en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. En lo tocante a las agencias, las disposiciones que figuran en el tercer párrafo del apartado 4.05 se basan claramente en el párrafo 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. Con arreglo al Modelo de Convenio de la OCDE, un "agente dependiente" es un "establecimiento permanente".

Además, en el apartado 4.06 (comercio directo) se indica que: "los pagos por mercancías importadas a vendedores no residentes no están sujetos al impuesto sobre la renta, ya que los productos importados no proceden del Brasil".

- Chile: en el apartado 4.04 de la EE.UU. - Prueba documental 25 se afirma que "la administración fiscal ha declarado que *no puede considerarse* que una empresa extranjera que actúe en Chile por intermedio de una persona que no sea un representante con facultades para concluir contratos y que simplemente establece contactos y facilita información sobre posibles clientes *tiene un establecimiento permanente en Chile*" (cursiva añadida). Este texto es muy parecido al del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. En el mismo apartado (4.04) se afirma también que "los ingresos en Chile de agencias, sucursales y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile se establecen ..." También este texto sugiere claramente que Chile aplica criterios idénticos o muy parecidos a los del Modelo de Convenio de la OCDE.
- Malasia: en el apartado 11.3 de la EE.UU. - Prueba documental 26 se indica que: "En los tratados de doble imposición concertados por Malasia generalmente se usa la definición de establecimiento permanente del Modelo OCDE."

19. Más fundamentalmente, las CE se permiten señalar que:

- Los Estados Unidos no han identificado ningún problema de doble imposición con esos países o con ningún otro que el Programa de sustitución de las EVE tenga por objeto resolver. Simplemente sugieren que hay una posibilidad teórica de que se produzca doble imposición.
- De la descripción de esos regímenes fiscales y los anexos hecha por los Estados Unidos se desprende claramente que esos seis países sólo gravan los *ingresos de origen nacional* de las empresas extranjeras.

20. Aunque sea cierto que algunos países no se apoyan en un concepto claramente identificable de "establecimiento permanente" como base para la tributación, es evidente que ningún país trata de gravar los ingresos procedentes del extranjero de las empresas extranjeras. Los países sólo tratan de gravar los *ingresos de origen nacional* de las empresas extranjeras.

21. Por consiguiente, lo que hay que determinar es si los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de los exportadores estadounidenses serían considerados ingresos de origen nacional por otros países.

22. La Ley de sustitución del régimen de las EVE excluye del pago de impuestos estadounidenses ingresos que jamás serían considerados ingresos de origen nacional en ningún otro país, porque no derivan de actividades o procesos económicos realizados en otro país. Las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero del Programa de sustitución de las EVE simplemente requieren una cantidad mínima de *costos en el extranjero*, y no de *ingresos en el extranjero*. Los países gravan los *ingresos* derivados de las actividades, y en ningún caso los *costos*.

23. Los Estados Unidos no han identificado ningún país del mundo que grave los ingresos de los exportadores extranjeros simplemente porque vendan productos a clientes en su territorio e incurran en algunos gastos mínimos en su territorio. Que las CE sepan, todos los países gravan únicamente los ingresos de origen nacional de las empresas extranjeras, y para ello es necesario que esos ingresos *se produzcan* en sus territorios, sin que sea suficiente que se incurra en algunos gastos en esos territorios.

24. En la práctica, los Estados Unidos están invitando a los Miembros de la OMC a imponer un nuevo tipo de impuesto a las importaciones, requiriendo a los exportadores extranjeros que paguen en sus territorios impuestos sobre los beneficios que obtengan de la exportación a esos territorios.

25. Por último, las CE reiteran que no se apoyan en el Modelo de Convenio de la OCDE para colmar una "laguna" en la nota 59 de pie de página, como alegan los Estados Unidos<sup>13</sup>, sino simplemente como prueba de la práctica internacional. De hecho, las CE y los Estados Unidos están de acuerdo en que el Modelo de Convenio de la OCDE sólo es pertinente como prueba de una práctica fiscal de carácter internacional. La referencia al concepto de "establecimiento permanente" como base para la tributación de los ingresos comerciales es pertinente en cuanto representa:

- una descripción de la manera en que la mayoría de los países con sistemas tributarios desarrollados convienen en distribuir la autoridad tributaria;
- una demostración de que para que se considere que los ingresos proceden de un país, es decir, que tienen su origen en ese país, y para que sean gravables cuando son obtenidos por extranjeros, tiene que haber una presencia comercial mediante la cual se obtengan los ingresos;
- el reconocimiento de que *en la práctica* los países no pueden recaudar impuestos sobre los ingresos de empresas extranjeras si no hay una presencia física duradera que permita percibirlos y contra la cual puedan dirigirse los procedimientos para velar por la observancia.

## **5. La utilización de otros medios para evitar la doble imposición**

26. En su respuesta a la pregunta 16 del Grupo Especial, los Estados Unidos aducen que otros países han establecido distintos mecanismos para evitar la doble imposición.

27. Las CE no están en condiciones de comentar si los regímenes fiscales de otros países en efecto establecen, y en qué medida lo hacen, mecanismos para evitar la doble imposición.

28. Las CE se limitan a observar que el permitir a ciertas empresas que escojan entre distintos mecanismos para evitar la doble imposición implica que se han dejado de recaudar ingresos que en otro caso se percibirían, por lo que constituye una subvención con arreglo al artículo 1 del *Acuerdo SMC*, al menos cuando esto se permite transacción por transacción, ya que puede darse por sentado que las empresas aprovecharán esa posibilidad para reducir sus cargas fiscales en una forma a la que no tienen acceso otras empresas.

29. El elemento de subvención del Programa de sustitución de las EVE, aunque se aceptara como mecanismo para evitar la doble imposición, se manifiesta aún más claramente como consecuencia de otra característica, el hecho de no estar limitado a los ingresos procedentes del extranjero. Con arreglo a las disposiciones fiscales generales de los Estados Unidos, los contribuyentes estadounidenses sólo pueden obtener compensación por sus ingresos procedentes del extranjero.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 92.

<sup>14</sup> Artículo 904(a) del IRC (CE - Prueba documental 21).

El Programa de sustitución de las EVE permite lo que presuntamente constituye una compensación de la doble imposición tanto para los ingresos procedentes del extranjero como para los de origen nacional. Esto es una ventaja de la que no goza ningún otro contribuyente estadounidense, por la cual se dejan de recaudar ingresos y que está supeditada a los resultados de exportación.

30. La posibilidad de compensar la doble imposición de los ingresos de origen nacional en virtud del Programa de sustitución de las EVE tampoco está justificada en virtud de la última frase de la nota 59 de pie de página. En primer lugar, esa ventaja no es una "exención, remisión o aplazamiento de impuestos". En segundo lugar, la última frase de la nota 59 de pie de página se limita expresamente a las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los *impuestos procedentes del extranjero*.

31. Como comentario final sobre esta Sección, las CE rechazan formalmente, una vez más<sup>15</sup>, la observación de los Estados Unidos, en su respuesta a la pregunta 24 de las CE<sup>16</sup>, de que les "complace ... observar que las CE reconocen una vez más las ventajas del método de exención ...". Para que quede claro, las CE reconocen que cada sistema tiene sus ventajas para los contribuyentes y las autoridades fiscales en distintas circunstancias. No reconocen, sin embargo, que el uno o el otro ofrezca por sí mismo ventajas para las exportaciones.

## **6. El sentido de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"**

32. Las CE ya han expuesto su opinión sobre el sentido de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en la nota 59 de pie de página, pero se permiten hacer dos observaciones sobre la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 15 del Grupo Especial.

33. En primer lugar, los Estados Unidos remiten al Grupo Especial<sup>17</sup> a la utilización de esa expresión en la nota 6 de pie de página del artículo XIV del AGCS, que en su último párrafo estipula que:

Los términos o conceptos fiscales que figuran en el apartado d) del artículo XIV y en esta nota a pie de página se determinan según las definiciones y conceptos fiscales, o las definiciones y conceptos equivalentes o similares, contenidas en la legislación nacional del Miembro que adopte la medida.

34. Los Estados Unidos tratan de aprovechar este texto para afirmar que<sup>18</sup>:

Un aspecto clave de la nota 6 de pie de página a los efectos de la presente diferencia es que la frase final establece que los términos fiscales utilizados en el texto pertinente no tienen un sentido universalmente acordado. Por tanto, la frase final indica que los negociadores del AGCS quisieron ofrecer la flexibilidad suficiente para abarcar los diversos casos en los que puede considerarse que los ingresos son "originarios" de un Miembro.

---

<sup>15</sup> Véanse también las respuestas de las CE a las preguntas 23 y 35 del Grupo Especial (especialmente los párrafos 56 y 94).

<sup>16</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, párrafo 39.

<sup>17</sup> Los Estados Unidos también remiten al Grupo Especial al uso de la palabra "fuente" en el Acuerdo sobre las MIC. Como este Acuerdo no se refiere a los ingresos ni a la tributación, las CE no creen que aporte nada a la utilización de esa palabra en los acuerdos de protección del comercio citados por las CE; todos ellos simplemente demuestran que la palabra "fuente" tiene un sentido similar al de la palabra "origen".

<sup>18</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 45.

35. Las CE no están de acuerdo en que ese texto refleje el deseo de ofrecer flexibilidad en el sentido que los Estados Unidos desean, es decir, el de que la expresión "ingresos procedentes del extranjero" puede significar lo que cada vez resulte más conveniente. Atribuye, por el contrario, un sentido *preciso* a los términos y conceptos fiscales, concretamente el utilizado en el sistema fiscal del Miembro de que se trate.

36. Las CE no creen que el hecho de que algo se afirme expresamente en uno de los acuerdos de la OMC signifique necesariamente que lo mismo debe considerarse aplicable a otros acuerdos. En el caso de la nota 6 de pie de página del AGCS era preciso actuar con especial cautela, debido a las distintas cuestiones que en ella se abordaban, derivadas de las características especiales del comercio de servicios.

37. No obstante, si el criterio reflejado en la última frase de la nota 6 de pie de página del artículo XIV del AGCS se aplicara a la nota 59 de pie de página del *Acuerdo SMC*, el Programa de sustitución de las EVE no estaría englobado en su ámbito de aplicación, porque las ventajas que otorga no están limitadas a los ingresos procedentes del extranjero en el sentido que se da a esa expresión en el sistema fiscal estadounidense.

38. Al parecer, los Estados Unidos no han entendido el inciso iv) de la nota 6 de pie de página del artículo XIV del AGCS.<sup>19</sup> Este inciso parece referirse a las medidas para velar por la recaudación de los impuestos aplicables a los ingresos de los *consumidores* que procedan de fuentes que se hallen en el territorio del Miembro. No respalda la aparente opinión de los Estados Unidos de que la "fuente" de los ingresos puede ser el lugar donde se encuentre el cliente.<sup>20</sup>

39. Igualmente irrelevante es el argumento de los Estados Unidos de que se debe dar a la palabra "procedentes" un sentido más "amplio" en la nota 59 de pie de página a fin de que abarque las distintas formas en que pueden generarse ingresos pasivos. La nota 59 de pie de página, al figurar en el párrafo e), se refiere a las exenciones fiscales, etc. que estén "relacionadas específicamente con las exportaciones". Por consiguiente, se aplica a los ingresos derivados del comercio de mercancías, y no a los "ingresos pasivos".

40. En segundo lugar, los Estados Unidos hacen referencia a la utilización de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" por el Órgano de Apelación en el procedimiento original. Los Estados Unidos falsean el informe del Órgano de Apelación.

41. El Órgano de Apelación no "aplicó la expresión ampliamente"; se refería claramente a los ingresos generados en el extranjero. Además, aunque no se refirió expresamente al sentido de la expresión en el sistema fiscal objeto de examen, no excluyó esa interpretación. De hecho, en otra parte del informe, el Órgano de Apelación afirmó que:

También coincidimos con el Grupo Especial en que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 46.

<sup>20</sup> Los Estados Unidos también citan, sin comentarios, los incisos i) y vi) de la nota. Tampoco el inciso i) justifica la teoría de los Estados Unidos, ya que, por el contrario, se refiere simplemente al lugar donde tienen su origen los ingresos, respaldando así la opinión de las CE sobre la palabra "fuente". El inciso vi) no hace referencia alguna a esa palabra.

<sup>21</sup> Informe del Órgano de Apelación, párrafo 90.

## 7. El argumento de los Estados Unidos basado en la especificidad

42. En respuesta a las preguntas 20 y 21 del Grupo Especial, y en particular al hecho de que con arreglo a la interpretación del artículo 1 del *Acuerdo SMC* propugnada por los Estados Unidos la exclusión de todos los ingresos de exportación de los ingresos brutos, y por ello del pago de impuestos, no constituiría una subvención, los Estados Unidos inventan, como argumento alternativo, una novedosa teoría en virtud de la cual una exclusión de determinados ingresos de los "ingresos brutos" (o de una noción equivalente) se convertiría en subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si fuera específica en el sentido del artículo 2 del mismo Acuerdo.<sup>22</sup>

43. Las CE consideran que ese argumento está totalmente desencaminado, porque el *Acuerdo SMC* dispone claramente que la cuestión de la especificidad sólo se plantea cuando se ha establecido la existencia de una subvención.

44. Por lo demás, el argumento tampoco tiene sentido, ya que en virtud del párrafo 3 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*, todas las subvenciones comprendidas en las disposiciones del artículo 3 **se considerarán** específicas. Por consiguiente, no justifica el Programa de sustitución de las EVE.

45. En la práctica, lo que los Estados Unidos proponen es que se haga una excepción a lo dispuesto en el artículo 3 del *Acuerdo SMC* con respecto a las subvenciones prohibidas que no son específicas en el sentido de los párrafos 1 y 2 del artículo 2 del Acuerdo. No hay para ello fundamento alguno en el texto del Acuerdo, que de hecho dice precisamente lo contrario. En cualquier caso, las CE no están de acuerdo en que las subvenciones de sustitución de las EVE no son específicas.

## 8. La demostración por las CE del efecto de la norma del 50 por ciento (pregunta 8)

46. La pregunta 8 del Grupo Especial a los Estados Unidos dice así:

Las Comunidades Europeas afirman que para que los ingresos extraterritoriales puedan excluirse de tributación, "deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, el justo valor de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías".<sup>23</sup> ¿Es correcta esta caracterización de la Ley? En caso contrario, ¿podrían los Estados Unidos indicar lo que consideran constituye la descripción correcta?

47. Aparte de repetir su opinión de que las CE sólo lograrán su objetivo si demuestran que la Ley contiene una prescripción positiva de utilizar artículos estadounidenses<sup>24</sup>, los Estados Unidos se limitan a alegar que las afirmaciones de las CE son inexactas porque<sup>25</sup>:

... el desglose algebraico de las CE no refleja la distinción que la Ley hace entre los componentes de mano de obra extranjera y mano de obra estadounidense.

---

<sup>22</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 63.

<sup>23</sup> El Grupo Especial remitió a los Estados Unidos a la Primera comunicación de las CE, párrafo 112.

<sup>24</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 17.

<sup>25</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 16 y 18 (cita del párrafo 18).

48. Esto se debe sencillamente a que las CE presupusieron, para simplificar, que no habría costos directos de mano de obra estadounidense en la producción extranjera.

49. Los Estados Unidos no han respondido a la solicitud del Grupo Especial de que hagan su propia descripción de los efectos de la Ley. Una descripción más compleja de los efectos de la Ley que tenga en cuenta todos los aspectos de la crítica de los Estados Unidos es fácilmente formulable, como indicaron las CE en la reunión con el Grupo Especial. Basta con dividir el componente que representa los costos directos de la mano de obra en dos partes, B1, que representa la mano de obra directa estadounidense, y B2, que representa la mano de obra directa extranjera. Seguidamente, el párrafo 112 de la primera comunicación escrita de las CE puede modificarse como a continuación se indica:

Dado que  $A2 + B2$  no puede superar el 50 por ciento del PV (es decir  $A2 + B2$  debe ser  $= o < PV/2$ ), entonces matemáticamente,

$A1+B1+C+D$  debe constituir por lo menos el 50 por ciento de PV (es decir  $A1+B1+C+D$  debe ser  $= o > PV/2$ , lo que puede expresarse como  $A1 = o > PV/2 - C - D - B1$ ). Esto significa que A1 será positivo cuando  $PV/2$  sea  $> C+D+B1$ .

En otras palabras, deben utilizarse artículos estadounidenses siempre que el costo de **la mano de obra estadounidense (B1)** y otros insumos (no artículos ni mano de obra directa) (C) y las ganancias (D) sean inferiores al 50 por ciento del precio de venta (o, más exactamente, del valor equitativo de mercado estimado en los Estados Unidos) de las mercancías.<sup>26</sup>

50. Con esa corrección, la descripción de los efectos de la Ley hecha por las CE satisface la única crítica formulada por los Estados Unidos. Por consiguiente, podrá utilizarse también para demostrar en qué circunstancias la Ley requiere el empleo de artículos estadounidenses en la producción en los Estados Unidos de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

## 9. Supeditación a la exportación

51. En su primera comunicación escrita, las CE analizaron con bastante detalle el sentido de las palabras "exportar" o "exportación" en el *Acuerdo SMC*.<sup>27</sup> Las CE trataron de ir más allá de la definición del diccionario, alegando que la definición "enviar (especialmente mercancías) a otro país" no ayudaba mucho, es decir, no solucionaba totalmente la cuestión.

52. En su pregunta 10, el Grupo Especial invitó a los Estados Unidos a referirse a esta cuestión. Los Estados Unidos no han intentado analizarla, pero afirman que:

Los Estados Unidos opinan que las CE acertaron con la definición la primera vez, cuando se atuvieron a la definición del diccionario: "enviar (especialmente mercancías) a otro país".<sup>28</sup>

53. Las CE no creen que esto pueda constituir una definición exhaustiva de la palabra "exportar" en el *Acuerdo SMC* o en el Acuerdo sobre la OMC. Sin embargo, pueden al menos aceptar que tal

---

<sup>26</sup> La negrita indica cambios de la descripción original para tener en cuenta las críticas de los Estados Unidos.

<sup>27</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafos 85 a 92.

<sup>28</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 21.

vez no sea necesario que el Grupo Especial examine todos los matices de esa expresión a los efectos del presente asunto.

54. Dado que para tener acceso al Programa de sustitución de las EVE las transacciones en las que intervengan mercancías producidas en los Estados Unidos no deben estar destinadas "a uso final en los Estados Unidos", se sigue que esas mercancías tendrán que cruzar la frontera de los Estados Unidos para que la transacción reúna las condiciones establecidas.

55. Conscientes de que esto naturalmente significa que las mercancías tienen que enviarse a otro país, los Estados Unidos alegan, en respuesta a la siguiente pregunta del Grupo Especial, la pregunta 11, que la exportación puede no ser siempre necesaria, ya que un barco de pesca podría no estar destinado a uso final en los Estados Unidos aunque nunca llegara a un país extranjero.

56. Merece la pena señalar que los Estados Unidos no son capaces de afirmar definitivamente que una transacción de esa naturaleza se beneficiaría del Programa de sustitución de las EVE cuando señalan que:

... el alcance exacto de esas normas será objeto de los reglamentos que se prevé publicar en el futuro.<sup>29</sup>

57. Pero aun en el caso de que los Estados Unidos adoptaran normas que permitieran que las transacciones de barcos de pesca y objetos similares se beneficiaran del Programa de sustitución de las EVE, y aunque se aceptara que esas transacciones no son "exportaciones", lo cierto es que las mercancías destinadas a uso en el territorio de un país (la inmensa mayoría de las mercancías) tendrían que exportarse, en el sentido de enviarse a otro país, para beneficiarse del Programa de sustitución de las EVE. Por lo que respecta a esas mercancías, el Programa de sustitución de las EVE está, incluso sobre la base de la definición de los Estados Unidos, supeditado a los resultados de exportación.

58. Los otros argumentos de los Estados Unidos relacionados con estas cuestiones se refieren a mercancías que pueden regresar a los Estados Unidos tras ser exportadas, en el sentido de enviadas a otro país, como las aeronaves y los neumáticos montados en automóviles producidos en el extranjero.

59. Las CE se permiten señalar que el Grupo Especial no tiene por qué ocuparse de esos ejemplos si adopta la simple definición de exportación propugnada por los Estados Unidos. El ser enviadas a otro país es en cualquier caso una condición que esas mercancías deben satisfacer para que el Programa de sustitución de las EVE pueda aplicarse.

60. Las CE señalan a la atención del Grupo Especial una última cuestión que simplifica el debate sobre este asunto. Concretamente, que la obligación de no "estar destinados a uso final en los Estados Unidos" establecida en las disposiciones relativas a las EVE y contenida en la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" de la Ley de sustitución del régimen de las EVE es en todos sus aspectos materiales idéntica a la definición de "bienes de exportación" en el Programa EVE.<sup>30</sup>

61. Por tanto, el Programa de sustitución de las EVE está tan supeditado a la exportación como lo estaba el Programa EVE.

---

<sup>29</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 22.

<sup>30</sup> Véase el cuadro comparativo en el párrafo 160 de la Primera comunicación escrita de las CE.

**10. La aplicabilidad del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 a las prescripciones de contenido local contenidas en las medidas de carácter fiscal**

62. En su respuesta a la pregunta 18 del Grupo Especial, los Estados Unidos opinan que las disposiciones sobre el impuesto sobre la renta no están englobadas en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994.

63. El párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 se refiere a las leyes, reglamentos o prescripciones que afecten a la venta, la compra y el uso de productos en el mercado interior. Sin embargo, no especifica, y por ello no determina, dónde deben publicarse las prescripciones (incluidas las de carácter legislativo) para quedar englobadas en su prohibición.

64. Como indicaron en su primera comunicación escrita, las CE no impugnan en virtud del párrafo 4 del artículo III las ventajas fiscales, sino simplemente una de las condiciones para obtenerlas (la limitación del contenido extranjero).

65. En el pasaje del informe del Grupo Especial sobre el asunto *Indonesia - Automóviles* al que hacen referencia los Estados Unidos, esta cuestión se analiza correctamente, sin que ello pueda considerarse como *obiter dictum*. El Grupo Especial estaba obligado a evaluar el sentido y el alcance del artículo III con objeto de analizar la defensa de Indonesia, basada en ese artículo en su conjunto.

66. Si la norma en la que figura la prescripción relativa al contenido local fuera pertinente para decidir si está englobada en el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III, sería muy fácil eludir la prohibición de conceder ventajas a los productos nacionales establecida en esa disposición.

67. Como recordaron las CE en la audiencia, las subvenciones que contienen una condición relativa al contenido local sí han sido objeto de examen en el marco del párrafo 4 del artículo III.<sup>31</sup> La posibilidad de realizar ese examen no se ha discutido ni limitado. Los Estados Unidos incluso reconocen en su respuesta que ha habido casos en los que se han hecho alegaciones contra ventajas relacionadas con *impuestos sobre la renta*.

68. Los Estados Unidos tratan de restar importancia a esa práctica refiriéndose a los antecedentes de elaboración del GATT de 1947. Aun en el caso de que esos antecedentes pudieran ser pertinentes a la vista de una prohibición clara y no matizada en el texto del párrafo 4 del artículo III<sup>32</sup>, y aun en el caso de que los antecedentes de elaboración del GATT de 1947 significaran lo que sostienen los Estados Unidos, ello no quiere decir que esos antecedentes sean pertinentes para interpretar el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994. El GATT de 1994 se negoció cuando ya se había establecido alguna práctica -incluidos los casos que los propios Estados Unidos señalan ahora a la atención del Grupo Especial- por lo que respecta a las alegaciones en virtud del párrafo 4 del artículo III contra subvenciones y medidas relativas al impuesto sobre la renta. Las CE se permiten añadir que en el asunto *Estados Unidos - Impuestos sobre los automóviles*<sup>33</sup> el Grupo Especial

---

<sup>31</sup> CE - *Proteínas destinadas a la alimentación animal* (véase la respuesta de las CE a la pregunta 32 del Grupo Especial).

<sup>32</sup> El artículo 32 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* establece que:

"Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para *confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31*, o para *determinar* el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) *Deje ambiguo u oscuro el sentido*; o

b) *Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable*". (Cursiva añadida.)

<sup>33</sup> DS31/R, 11 de octubre de 1994.

examinó una medida estadounidense (la prescripción "CAFE"), que no se refería a productos, ya que era una sanción impuesta a personas (empresas). Esta diferencia, que comenzó el 20 de mayo de 1992, contribuye a su vez a demostrar que no se consideraba que el párrafo 4 del artículo III estuviera limitado a las medidas que afectaran directamente a los productos, en la medida en que éstas consagraban "prescripciones" que favorecían la venta, compra o uso de productos nacionales.

69. A la luz de la práctica recordada por el Grupo Especial en su pregunta, por las CE y por los Estados Unidos, es evidente que si los redactores de los acuerdos de la Ronda Uruguay sabían que esas interpretaciones eran posibles y hubieran tenido la intención de limitar el alcance del párrafo 4 del artículo III, habrían podido hacerlo, por ejemplo adjuntando como anexo un *Entendimiento* relativo a esa disposición específica. El texto y la nota del apartado d) del artículo XIV del AGCS, citados también por los Estados Unidos, demuestran asimismo que los redactores establecieron disposiciones específicas para regular los impuestos directos cuando quisieron hacerlo.

70. No hay, por tanto, razón alguna en virtud de la cual la prohibición no matizada establecida en el párrafo 4 del artículo III no abarcaría otras medidas relacionadas directamente con las personas, como las subvenciones de impuestos directos, en la medida en que éstas consagran una "prescripción" que favorece el empleo de productos nacionales.

#### **11. Aplicabilidad del Programa de sustitución de las EVE a la producción agrícola**

71. Las CE han aducido que el Programa de sustitución de las EVE es una subvención a la exportación prohibida, con independencia de su aplicación a las mercancías producidas en el extranjero. Las CE han aducido asimismo que el supuesto método alternativo para obtener la subvención, es decir, la producción en el extranjero, está también supeditado a la exportación. Las CE han aducido que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a las mercancías producidas en el extranjero está sujeta a una norma del 50 por ciento que en muchos casos conlleva la necesidad de exportar de los Estados Unidos.

72. En lo tocante a la agricultura, las características inherentes de la producción agrícola, y en particular la de los productos básicos, suponen nuevos obstáculos para que los productos agrícolas procedentes del extranjero reúnan las condiciones establecidas en el Programa de sustitución de las EVE. De hecho, el ejemplo expuesto por los Estados Unidos ilustra perfectamente la posición de las CE.

73. En la pregunta 19, las CE preguntaron en qué forma se aplicaba el Programa de sustitución de las EVE a los productos agrícolas procedentes del extranjero. Los Estados Unidos no han hecho indicaciones específicas (lo que no es sorprendente, ya que no han ofrecido ninguna pauta por lo que respecta a la manera en que aplicarán la norma del 50 por ciento). Han dado un ejemplo, utilizando datos estadounidenses, cuya finalidad expresa es demostrar que los productos agrícolas procedentes del extranjero pueden reunir las condiciones establecidas para los ingresos de comercio exterior y beneficiarse de la subvención ampliada de sustitución de las EVE.

74. Aunque se aceptaran sin más<sup>34</sup>, la metodología y los datos utilizados por los Estados Unidos ponen claramente de relieve los obstáculos que dificultan que los productos agrícolas procedentes del extranjero se beneficien del Programa. Un examen más completo de la serie de datos del Departamento de Agricultura de los Estados Unidos citados por lo que respecta a la producción estadounidense de habas de soja revela inmediatamente que, sobre la base de la aplicación exacta de la metodología estadounidense, la limitación del 50 por ciento del valor imputable a "artículos" y

---

<sup>34</sup> Las CE no procederán a analizar la metodología utilizada por los Estados Unidos, ya que consideran que en la presente etapa un examen del ejemplo presentado por los Estados Unidos basta por sí mismo para ilustrar la posición de las CE.

mano de obra se alcanzó y superó en varias regiones de los Estados Unidos tanto en 1998 como en 1999. En 1999, por ejemplo, los artículos + la mano de obra > 50 por ciento en las regiones estadounidenses denominadas *Southern Seaboard* (76,59 por ciento) y *Mississippi Portal*<sup>35</sup> (59,9 por ciento). En 1998 se superó el 50 por ciento en las regiones denominadas *Eastern Uplands* (57,27 por ciento) y *Mississippi Portal* (52,6 por ciento).<sup>36</sup>

75. También es extremadamente revelador el hecho de que los mismos productores, para los mismos productos y en la misma región de los Estados Unidos, pudieran hipotéticamente reunir un año las condiciones establecidas para la exención y el año siguiente superar con mucho el límite del 50 por ciento. En una región, *Southern Seaboard*, los artículos y la mano de obra saltaron del 43 por ciento del valor de producción en 1998 al 76 por ciento en 1999.

76. En la serie de datos del Departamento de Agricultura se observan pautas análogas por lo que respecta a otros productos. En lo tocante al trigo, por ejemplo, los datos correspondientes a los Estados Unidos en su conjunto revelan que entre 1998 y 1999 la proporción de los factores identificados pasó del 45,56 por ciento al 50,44 por ciento. En lo tocante a zonas específicas, la proporción fue siempre superior al 50 por ciento en la región *Basin and Range* (54,97 por ciento en 1998 y 53,43 por ciento en 1999), en la región *Heartland* (57,7 por ciento en 1998 y 56,5 por ciento en 1999) y en la región *Southern Seaboard* (83,7 por ciento en 1998 y 87,6 por ciento en 1999). Fue superior al 50 por ciento en la región *Fruitful Rim* (50,08 por ciento) en 1998, y en la región *Northern Great Plains* (50,49 por ciento) en 1999.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Estas son regiones delimitadas por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos.

<sup>36</sup> En el párrafo 29 de su respuesta a la pregunta 19 de las CE, los Estados Unidos aducen seguidamente (cursiva añadida):

con arreglo a los datos correspondientes a la producción estadounidense en 1999 facilitados por el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos, el "valor total bruto de la producción" de habas de soja (en dólares por acre plantado) fue de 178 dólares EE.UU. El costo de las partidas que podrían justificadamente considerarse "artículos" (semillas, fertilizantes, mejoradores de suelos, estiércol y productos químicos) se cifró en 52,98 dólares. El costo de la mano de obra contratada y el costo de oportunidad de la mano de obra no pagada se cifró en 20,90 dólares. *Por tanto, el costo total de los artículos y la mano de obra fue de 73,88 dólares, cifra muy inferior al 50 por ciento de 178 dólares.*

Para los "artículos" (semillas, fertilizantes, acondicionadores del suelo, estiércol y productos químicos) y la "mano de obra" las CE han utilizado los mismos factores identificados por los Estados Unidos y el mismo valor bruto de producción expresado en dólares por acre plantado.

*Eastern Uplands:*

1998: "artículos" + mano de obra = 100,43 dólares; valor de producción = 175,36 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 57,27

*Southern Seaboard:*

1998: "artículos" + mano de obra = 94,29 dólares; valor de producción = 217,20 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 43,4

1999: "artículos" + mano de obra = 92,65 dólares; valor de producción = 120,96 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 76,59

*Mississippi Portal*

1998: "artículos" + mano de obra = 75,51 dólares; valor de producción = 143,50 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 52,6

1999: "artículos" + mano de obra = 72,40 dólares; valor de producción = 120,75 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 59,9

<sup>37</sup> Datos correspondientes al conjunto de los Estados Unidos:

77. Por consiguiente, los casos en que los factores identificados por los Estados Unidos superan el 50 por ciento son muy comunes incluso con arreglo a los datos citados por los Estados Unidos. La proporción real de los factores pertinentes puede variar de una a otra región de un mismo país y, es más, de año a año en la misma región. La serie de datos presentada por los Estados Unidos pone así de manifiesto otro obstáculo para la aplicación del Programa a los productos agrícolas procedentes del extranjero: la imposibilidad en que se ven los productores de prever con alguna certeza si podrán tener acceso a la exención.

78. Naturalmente, el quid de la cuestión es la variación de los precios. Esto es una característica inherente de la producción agrícola. Es bien sabido que los precios de los productos agrícolas son extremadamente volátiles y guardan poca o ninguna relación con las variaciones de los costos.<sup>38</sup>

79. La consecuencia práctica de esto último es que los productores no pueden estar seguros de alcanzar sus objetivos en materia de costos para acceder al Programa de sustitución de las EVE, ya que normalmente el precio final no se conocerá hasta después de haberse incurrido en los gastos.

---

1998: "artículos" + mano de obra = 50,55 dólares; valor de producción = 110,95 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 45,56

1999: "artículos" + mano de obra = 48,04 dólares; valor de producción = 95,23 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,44

Región Basin and Range:

1998: "artículos" + mano de obra = 87,19 dólares; valor de producción = 158,6 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 54,97

1999: "artículos" + mano de obra = 82,74 dólares; valor de producción = 154,84 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 53,43

Región Heartland:

1998: "artículos" + mano de obra = 72,73 dólares; valor de producción = 125,97 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 57,7

1999: "artículos" + mano de obra = 68,28 dólares; valor de producción = 120,69 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 56,5

Southern Seaboard:

1998: "artículos" + mano de obra = 92,33 dólares; valor de producción = 110,25 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 83,7

1999: "artículos" + mano de obra = 89,30 dólares; valor de producción = 101,91 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 87,6

Fruitful Rim:

1998: "artículos" + mano de obra = 84,87 dólares; valor de producción = 169,44 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,08

Northern Great Plains

1999: "artículos" + mano de obra = 42,76 dólares; valor de producción = 84,69 dólares; porcentaje de la suma de artículos y mano de obra = 50,49.

<sup>38</sup> Sin apartarse de los datos del Departamento de Agricultura citados por los Estados Unidos, el valor bruto de producción de las habas de soja fue en 1999 un 37 por ciento inferior al nivel de 1997 y un 21 por ciento inferior al nivel de 1998. El aumento del porcentaje arriba citado de los factores pertinentes identificados por los Estados Unidos en la producción de habas de soja en la región *Southern Seaboard*, del 43,4 por ciento en 1998 al 76 por ciento, estuvo de hecho acompañado por una disminución de los costos de esos factores.

80. El ejemplo presentado por los Estados Unidos sirve como demostración de lo alegado por las CE, ya que los precios y los costos varían no sólo por regiones dentro del mismo país sino también con el paso del tiempo. Aunque en algunas zonas y/o en algunos momentos un productor puede llegar a creer que su producto agrícola procedente del extranjero reuniría tal vez las condiciones establecidas, nunca lo sabrá con certeza, debido a las características inherentes de la producción agrícola, como la relación entre los costos y los precios agrícolas. En consecuencia, los contribuyentes harán bien en recurrir a la producción estadounidense si quieren acceder a las ventajas del Programa de sustitución de las EVE.

## **12. Las prescripciones relativas a los procesos en el extranjero**

81. La pregunta 42 del Grupo Especial a los Estados Unidos se refiere a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.<sup>39</sup>

82. Hasta esta etapa del procedimiento, las CE no habían dedicado mucha atención a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero, limitándose a observar que no guardaban relación alguna con la cuantía de ingresos excluidos.<sup>40</sup> Los Estados Unidos, por su parte, tampoco han hecho muchas referencias a las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero, y no han negado que no guardan relación alguna con la cuantía de los ingresos excluidos.

83. La aseveración de las CE que tal vez haya dado lugar a la pregunta del Grupo Especial fue parte de su declaración final en la reunión con el Grupo Especial<sup>41</sup>:

... la prescripción relativa a los procesos económicos en el extranjero de la Ley de sustitución de las EVE se basa en un criterio de costo porcentual, y puede satisfacerse sin realizar ninguna actividad fuera de los Estados Unidos. En este contexto es igualmente importante tener en cuenta que los contribuyentes estadounidenses que quieran acceder a la subvención pueden encargar a terceros independientes todas las actividades que haya que realizar fuera de los Estados Unidos, si hubiera que realizar alguna.

84. A la luz de la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 42 del Grupo Especial, y por si éste lo estimara pertinente, las CE expondrán seguidamente con más detalle sus opiniones sobre las prescripciones en materia de procesos económicos en el extranjero establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE.

85. Las citadas prescripciones, que ahora figuran en el artículo 942(b) del IRC, no son materialmente distintas de las prescripciones correspondientes del Programa EVE que figuran en el artículo 924(d) del IRC, y son más simbólicas que sustantivas. El informe del Comité de Conferencias se refiere específicamente a las normas relativas a los procesos económicos en el

---

<sup>39</sup> La pregunta 42 dice así:

¿Es correcta la afirmación de las CE de que las prescripciones en materia de "procesos económicos en el extranjero" establecidas en el artículo 942(b) de la Ley pueden satisfacerse aun en el caso de que las funciones se hayan realizado en la práctica dentro de los Estados Unidos? Sírvanse explicar.

<sup>40</sup> Primera comunicación escrita de las CE, párrafo 59, y Segunda comunicación escrita de las CE, párrafo 220.

<sup>41</sup> Párrafo 28.

extranjero como una de las esferas en las que las disposiciones relativas a las EVE existentes siguen siendo aplicables hasta que se publiquen otras normas en el marco de la nueva ley.<sup>42</sup>

86. Las disposiciones reglamentarias relativas a las EVE estipulan que:

Cualquier persona, nacional o extranjera, y relacionada o no relacionada con la EVE, podrá realizar cualquier actividad necesaria para satisfacer lo dispuesto en el presente artículo, siempre que la actividad se realice de conformidad con un contrato para la realización de esa actividad por cuenta de la EVE.<sup>43</sup>

Y que:

Si la EVE no incurre en gastos directos con respecto a una categoría en particular, esa categoría no se tendrá en cuenta a efectos de determinar la satisfacción del criterio del 50 por ciento o el 85 por ciento, según proceda, de costos directos en el extranjero. Si se incurre en cualquier cantidad de gastos directos con respecto a una categoría en particular, esa categoría se tendrá en cuenta a los efectos del criterio relativo a los costos directos en el extranjero.<sup>44</sup>

87. Por tanto, aunque los costos no pueden ser literalmente nulos, sí pueden ser pequeños. Si se satisface la prueba del 85 por ciento con respecto a cualesquiera dos de las categorías establecidas en el artículo 942(b)(3) del IRC, la prescripción del artículo 942(b)(2)(B) quedaría satisfecha aunque los costos correspondientes a cada una de esas dos categorías fueran mínimos.

88. Por ejemplo, una empresa estadounidense podría satisfacer la prescripción relativa a los costos directos en el extranjero por lo que respecta a los costos publicitarios poniendo un anuncio en un periódico comercial extranjero. Evidentemente, el incurrir en un costo de esta naturaleza no haría que los ingresos obtenidos de una venta del producto anunciado fueran ingresos procedentes del extranjero.

89. En uno de los tratados dedicados a las EVE se afirma que:

Algunos exportadores satisfacen la prescripción en materia de costos de publicidad insertando en un periódico comercial extranjero un anuncio anual que incluye todos los productos de exportación comercializados. Aunque los costos directos en el extranjero asignados a cada transacción de exportación serán mínimos, ello no impedirá que la EVE satisfaga la prueba relativa a esos costos. Si no hay gastos de promoción de ventas en el mercado interior imputables a los bienes de exportación ..., esta actividad satisfará la categoría de costos directos de publicidad y promoción de ventas por lo que respecta a esos productos.<sup>45</sup>

90. Las disposiciones reglamentarias facilitan aún más la satisfacción de esta prueba, porque estipulan que:

---

<sup>42</sup> Explicación técnica del Comité Mixto de Tributación, 1º de noviembre de 2000, página 22 (CE - Prueba documental 5A).

<sup>43</sup> Reglamento, artículo 1.924 (d)-1(b)(1).

<sup>44</sup> Reglamento, artículo 1.924 (d)-1(d)(1).

<sup>45</sup> BNA *Tax Management Portfolio*, N° 934, *Foreign Sales Corporation*, A-29 (1998).

Los costos derivados de la inserción de anuncios en publicaciones en los Estados Unidos no se tratan como costos directos aunque la publicación tenga también una edición extranjera en inglés.<sup>46</sup>

91. Las CE se permiten asimismo recordar al Grupo Especial que con arreglo al Programa EVE los contribuyentes cuyas entradas brutas de comercio exterior no superen los 5 millones de dólares EE.UU. en cualquier ejercicio fiscal no están obligados a incurrir ningún gasto derivado de "procesos económicos en el extranjero".<sup>47</sup>

92. Para ver más claramente hasta qué punto las prescripciones relativas a los procesos económicos en el extranjero son mínimas en la práctica, el Grupo Especial tal vez desee tener en cuenta las explicaciones facilitadas en el procedimiento original, incluida la CE - Prueba documental 31.

---

<sup>46</sup> Reglamento, artículo 1.924 (e)-1(a)(iii)(C).

<sup>47</sup> Artículo 942(c)(1) del IRC.

## ANEXO F-6

### OBSERVACIONES DE LOS ESTADOS UNIDOS SOBRE LAS RESPUESTAS DE LAS CE A LAS PREGUNTAS DEL GRUPO ESPECIAL

#### Pregunta 1

En la sección 3.2.5 de su primera comunicación, las Comunidades Europeas opinan que el Programa de sustitución de las EVE da lugar a dos subvenciones diferenciadas: la "subvención básica de sustitución de las EVE" y la "subvención ampliada de sustitución de las EVE".

- ¿Significa esto que las CE piden al Grupo Especial que dicte dos resoluciones distintas, una para cada una de las presuntas subvenciones?
- ¿Consideran las CE que la aplicación de una parte distinta del Programa de sustitución de las EVE puede implicar distintos tipos de subvenciones con arreglo al *Acuerdo SMC*?
- Sírvanse identificar la parte pertinente de la *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales de 2000* ("la Ley") que regula esas dos presuntas subvenciones "diferenciadas".
- ¿Creen las CE que la condición de una subvención con arreglo al *Acuerdo SMC* está determinada por las circunstancias jurídicas específicas en las que se otorga en cada caso?

#### Respuesta

1. Por lo que respecta a la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a su propia respuesta<sup>1</sup>, y reiteran que sólo hay una exclusión, aplicable a distintos tipos de transacciones extranjeras. Para expresar con más exactitud la primera frase del párrafo 2 de las respuestas de las CE, cabe afirmar que "hay una exclusión única que abarca situaciones distintas".

2. En este sentido, los esfuerzos que las CE están dispuestas a hacer para dividir la Ley en dos partes se ponen de manifiesto en el párrafo 3 de sus respuestas, donde afirman que la "asimilación" es una condición de lo que denominan "subvención ampliada de sustitución de las EVE". Naturalmente, las CE tienen buen cuidado de omitir el hecho de que una sucursal en el extranjero de una empresa estadounidense puede obtener la "subvención ampliada" sin necesidad alguna de "asimilación".

3. También en el párrafo 3, las CE insinúan que en el marco de la "subvención ampliada" "a menudo será necesario utilizar artículos estadounidenses" (cursiva añadida). Naturalmente, las CE no han presentado prueba alguna que fundamente la aseveración de que será necesario usar artículos estadounidenses "a menudo". Las CE no han presentado una sola prueba de que esa necesidad se planteará en la práctica.

4. Por último, en el segundo apartado del párrafo 4 de las respuestas de las CE, éstas reiteran el argumento citado por los Estados Unidos en el párrafo 84 de sus propias respuestas a las preguntas del Grupo Especial. Los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a los párrafos 80 a 87 de las respuestas de los Estados Unidos, donde se explica que las CE tratan de solucionar a su favor esta diferencia en formas contradictorias, es decir, primero alegando que impugnan la Ley en su totalidad, pero seguidamente tratando de dividir la Ley en presuntas subvenciones separadas.

---

<sup>1</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 121 a 124; véase también *ibid.*, párrafos 67 a 75 y 80 a 87.

## Pregunta 2

Las Comunidades Europeas alegan que el Programa de sustitución de las EVE está supeditado *de facto* a la exportación, por lo que es contrario al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.<sup>2</sup> Sírvanse explicar en qué modo esa disposición en sí misma -que, con arreglo a sus propios términos, al menos en el caso de las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, no se aplica a las transacciones que tengan lugar antes del 1° de enero de 2002- puede constituir una infracción *de facto* del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. ¿Pueden las CE citar algún informe del GATT/OMC en el que se constate que una disposición constituye en sí misma una infracción *de facto* de alguna obligación asumida en el marco del Acuerdo GATT/OMC?

## Respuesta

5. Por lo que respecta al párrafo 8 de la respuesta de las CE a la pregunta 2 y a la afirmación de las CE de que "el criterio de supeditación es el mismo tanto si la subvención existe *de facto* como si existe *de jure*", los Estados Unidos reiteran que a lo largo de todo este asunto las CE han hecho caso omiso del sentido del término "supeditadas" tal como lo ha interpretado el Órgano de Apelación. Las decisiones pertinentes del Órgano de Apelación se analizan en los párrafos 109 y 110 de la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, que los Estados Unidos reproducen a continuación para facilitar la labor del Grupo Especial:

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

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

6. En contraste, el criterio aplicado por las CE para determinar la supeditación a la exportación en el presente asunto hace caso omiso de las enseñanzas aplicables del Órgano de Apelación. La Ley, en sí misma, permite claramente al contribuyente obtener ingresos extraterritoriales sin exportar, por lo que no puede considerarse "condicionada" o "vinculada a" la exportación, o "dependiente de ella". Como se indica más arriba en relación con la respuesta de las CE a la pregunta 1, las CE, en un esfuerzo por eludir las enseñanzas del Órgano de Apelación, escinden inaceptablemente la exclusión establecida por la Ley en dos exclusiones separadas.

---

<sup>2</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 145.

7. Por lo que respecta al párrafo 11 de la respuesta de las CE, si lo que éstas en realidad están haciendo es alegar alternativamente la supeditación *de facto* a la exportación, lo cierto es que no han presentado absolutamente ninguna prueba para fundamentar tal alegación. Es significativo que las CE ni siquiera citen alguna prueba que hayan presentado y que pudiera fundamentar una alegación de supeditación *de facto* a la exportación.

### **Pregunta 3**

**Las Comunidades Europeas afirman que "no hay motivo alguno para negar que la última frase de la nota 59 de pie de página puede ser una excepción al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".<sup>3</sup> ¿Significa esto que las CE opinan que las medidas que satisfacen lo prescrito en la última frase de la nota 59 de pie de página son "medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación" con arreglo a la nota 5 del *Acuerdo SMC*?**

### **Respuesta**

8. La afirmación de las CE, en su respuesta a la pregunta 3, de que la nota 59 de pie de página no es sino un recordatorio o advertencia de que las medidas para evitar la doble imposición no son subvenciones no puede aceptarse. En primer lugar, si esa hubiera sido la intención de los redactores, éstos habrían insertado la nota 59 de pie de página en el artículo 1, como hicieron con respecto a la exención de los impuestos indirectos.<sup>4</sup>

9. En segundo lugar, la respuesta de las CE a la pregunta 3 es incompatible con su anterior posición en esta diferencia. Anteriormente, las CE sostuvieron que la "última frase de la nota de pie de página 59 puede orientar la interpretación del párrafo e) de un modo más estricto que cualquiera otra interpretación que podría prevalecer en su ausencia".<sup>5</sup> Esto, traducido, significa que las CE reconocen que la quinta frase de la nota 59 de pie de página matiza el alcance del párrafo e). Los Estados Unidos se referirán de nuevo a la nota 59 de pie de página en sus comentarios sobre la respuesta de las CE a la pregunta 45.

### **Pregunta 5**

**Sírvanse proporcionar más aclaraciones sobre el contenido del párrafo 227 de la segunda comunicación de las CE.**

### **Respuesta**

10. Las CE no explican debidamente por qué consideran que los ingresos extraterritoriales obtenidos en una transacción totalmente extranjera no son ingresos procedentes del extranjero, y simplemente se remiten a un ejemplo en el cual una empresa estadounidense distribuye productos fabricados en el extranjero. En ese ejemplo se generarían ingresos extraterritoriales si la empresa estadounidense distribuyera productos fabricados en el extranjero a compradores extranjeros o para uso en el extranjero. De hecho, este ejemplo conllevaría, casi con toda seguridad, la distribución fuera de los Estados Unidos. No está claro por qué esas actividades serían "de origen nacional" o entrañarían alguna actividad de exportación.

---

<sup>3</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 181.

<sup>4</sup> Véase EVE (Órgano de Apelación), párrafo 93.

<sup>5</sup> EVE (Grupo Especial), párrafo 4.949.

### **Pregunta 13**

**Por lo que respecta a la relación entre el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del Acuerdo SMC y el párrafo e) del Anexo I, ¿sería posible que una determinada medida no estuviera englobada en el ámbito de aplicación del segundo, pero sí en el del primero, y viceversa?**

#### **Respuesta**

11. A juicio de los Estados Unidos, las CE no han respondido a la pregunta del Grupo Especial, que tenía por objeto determinar si el criterio de "supeditación" es más estricto en el párrafo e) que en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

12. Los Estados Unidos observan asimismo que el ejemplo dado por las CE en el primer apartado del párrafo 26 es inexacto. Los Estados Unidos no saben a qué se refieren las CE cuando hablan de "promoción de las exportaciones", pero en el caso de las "empresas navieras" cabe señalar que éstas prestan un servicio. Por tanto, si una exención fiscal constituyera una subvención para empresas navieras, esa subvención en ningún caso estaría sujeta al Acuerdo SMC.

### **Pregunta 14**

**El Grupo Especial es perfectamente consciente de que la compatibilidad con la OMC de los regímenes reguladores del impuesto sobre la renta de los países europeos trasciende su mandato para este asunto. En el párrafo 96 de la primera comunicación de los Estados Unidos, éstos exponen ejemplos de unos pocos sistemas tributarios europeos que "evitan gravar los ingresos extranjeros con sujeción a ciertos matices o condiciones".<sup>6</sup> Entre esos sistemas, ¿hay alguno que excluya los ingresos extranjeros del ámbito de los ingresos gravables en las siguientes condiciones:**

- i) que los bienes en venta de los que derivan los ingresos estén destinados a uso final fuera del país (y no se vendan para consumo final en ese país);**
- ii) que el contenido extranjero de esos mismos bienes no sea superior a un determinado porcentaje de su valor equitativo de mercado?**

#### **Respuesta**

13. Los Estados Unidos remiten al Grupo Especial a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 14 y a nuestras observaciones sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23. A juicio de los Estados Unidos, no puede discutirse seriamente que los regímenes fiscales europeos gravan las exportaciones más favorablemente que las transacciones internas.

14. Con respecto al párrafo 28 de la respuesta de las CE a la pregunta 14, los Estados Unidos no han aducido que "la expresión 'ingresos procedentes del extranjero' debe interpretarse ampliamente, de modo que signifique ingresos de exportación". Los Estados Unidos simplemente han aducido que las transacciones de exportación son un tipo de transacción extranjera que normalmente genera ingresos procedentes del extranjero. En relación con la carga de la prueba, cabe señalar que las CE no han demostrado que los tipos de transacciones de las que pueden derivar ingresos excluidos en virtud de la Ley no tienen un componente de "ingresos procedentes del extranjero", ni que la Ley de algún modo excluya los ingresos de origen nacional.

---

<sup>6</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos, párrafo 97.

### **Pregunta 15**

**¿Se utilizan las expresiones "ingresos procedentes del extranjero", "origen extranjero" u "origen" en alguna disposición de un acuerdo de la OMC que no sea el *Acuerdo SMC*? ¿Qué pautas, si las hubiera, pueden extraerse del *Acuerdo SMC* o de otros Acuerdos de la OMC por lo que respecta al sentido de esas expresiones?**

### **Respuesta**

15. Los Estados Unidos observan lo que el Grupo Especial probablemente ha determinado por sí mismo: que, con respecto a la pregunta del Grupo Especial relativa a la utilización de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE*, las CE, en lugar de responder, procedieron a realizar un examen, aparentemente irrelevante, de los *Casos de legislación fiscal*. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a la respuesta de los Estados Unidos a la pregunta 15.

### **Pregunta 16**

**Las Comunidades Europeas alegan que<sup>7</sup>: "Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes. Esa ventaja adicional sería también una subvención. Esta *compensación excesiva* e injustificada es también una subvención".**

**(Para las CE): Sírvanse hacer un análisis textual de la manera en que la presunta *ventaja adicional* y la *compensación excesiva* constituyen subvenciones con arreglo al artículo 1 del *Acuerdo SMC*.**

**(Para los Estados Unidos): ¿Cómo responden los Estados Unidos a esta alegación?**

### **Respuesta**

16. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE, en su respuesta a esta pregunta, parecen haber abandonado su engañoso argumento de que la posibilidad de optar entre el uso de bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero y la exclusión constituye de algún modo una subvención. Ese argumento no es creíble, dado que: 1) el Convenio OCDE considera aceptable utilizar descuentos, exenciones o ambos métodos para evitar la doble imposición<sup>8</sup>, 2) las CE han reconocido anteriormente que la mayoría de los países utiliza una combinación de métodos para evitar la doble imposición<sup>9</sup>, y 3) algunos Estados miembros de las CE, como Francia, admiten esa opción.<sup>10</sup>

17. Los Estados Unidos reiteran asimismo que tanto la Ley como sus antecedentes legislativos ponen de manifiesto que no existe lo que las CE denominan "doble compensación de la doble imposición". Las bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no pueden aplicarse a los

---

<sup>7</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafos 221 y 222.

<sup>8</sup> Véase la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 181.

<sup>9</sup> Véase la Declaración oral de los Estados Unidos, párrafo 141, donde se cita CE - Prueba documental 2, página 2 (EE.UU.-5).

<sup>10</sup> Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 52.

ingresos extraterritoriales excluidos.<sup>11</sup> Como ya han explicado los Estados Unidos, la Ley no ofrece ventajas especiales a una clase privilegiada de contribuyentes. En lugar de ello, se limita a establecer una forma alternativa de compensación de la doble imposición ampliamente accesible para los contribuyentes. La existencia de una alternativa en este contexto no se diferencia en nada de opciones análogas establecidas en sistemas fiscales de distintas partes del mundo. La inclusión del método de exención en la Ley será en sí misma problemática con arreglo a las normas de la OMC o no lo será. Sostener, como sugieren las CE que la Ley puede ser una subvención a la exportación prohibida porque establece un mecanismo de compensación alternativo -aunque ese método no sea por lo demás objetable- es necesariamente un error.

### **Pregunta 17**

Aparentemente, las CE aducen que puede existir una infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 cuando una determinada medida ofrece a los productores nacionales un "incentivo" para exportar.<sup>12</sup> En ese mismo sentido, las CE aducen que "el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, [y que] no hay en el *Acuerdo SMC* ninguna norma *de minimis* aplicable a las subvenciones prohibidas".<sup>13</sup>

(Para las CE): ¿Cómo podría fundamentarse ese argumento mediante un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 conforme al artículo 31 de la *Convención de Viena*? ¿Pueden las Comunidades Europeas citar algún informe del Órgano de Apelación o de un Grupo Especial en el que la palabra "incentivo" se haya utilizado expresamente en el contexto del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* o el párrafo 4 del artículo XVI del GATT?

(Para los Estados Unidos): ¿Llevaría un análisis textual del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 a concluir que el argumento de las CE arriba citado carece de fundamento? En caso afirmativo, ¿por qué y cómo? ¿Entienden los Estados Unidos que hay una norma *de minimis* para las subvenciones prohibidas en el *Acuerdo SMC*? En caso afirmativo, ¿cuáles son los límites cualitativos o cuantitativos de esa norma? ¿Es el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*<sup>14</sup> pertinente por lo que respecta a esta pregunta? Sírvanse razonar sus respuestas.

### **Respuesta**

18. En lo tocante al párrafo 43 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos consideran que son las CE quienes han hecho una interpretación selectiva que no atribuye sentido a todas las palabras utilizadas en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por razones que se han expuesto anteriormente, las CE hacen caso omiso del sentido de la palabra "supeditadas". De manera

---

<sup>11</sup> Véase el artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 114(c)-(d) del IRC (EE.UU.-1); *Informe del Senado*, página 2 (EE.UU.-2); *Informe de la Cámara*, página 10 (EE.UU.-3); Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 26; Segunda comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 36 a 38; y Declaración oral de los Estados Unidos, párrafos 148 a 151.

<sup>12</sup> Véase la Primera comunicación de las CE, párrafo 165.

<sup>13</sup> Segunda comunicación de las CE, párrafo 160.

<sup>14</sup> WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

análoga, la interpretación que las CE hacen de las palabras "productos nacionales con preferencia a los importados" no se basa en el sentido corriente de las palabras utilizadas, y la conclusión que las CE sacan de esas palabras ya ha sido rechazada por el Órgano de Apelación.<sup>15</sup>

19. En lo tocante al párrafo 44 de la respuesta de las CE, éstas citan la afirmación del Órgano de Apelación de que el párrafo 4 del artículo III "también aborda medidas que favorecen el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".<sup>16</sup> De ello las CE sacan aparentemente la conclusión de que el Órgano de Apelación ha constatado que el criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es el "otorgamiento de un trato de favor" a los productos nacionales.

20. Esto es un típico *non sequitur*. Una medida que esté "supeditada" al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 "favorecería" a los productos nacionales, pero esto no significa que el criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se transforme de "supeditadas" a "favorables". Además, la frase que en el informe sobre el asunto *Canadá - Automóviles* sigue inmediatamente a la citada por las CE dice así: "con todo, tanto el párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994 como el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* son aplicables a medidas que requieren el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados".<sup>17</sup> La norma del 50 por ciento no "requiere" el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

### **Pregunta 23**

**Las CE aducen que para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos la exportación es una condición para obtener los beneficios que el programa ofrece para esas mercancías<sup>18</sup>, y que por tanto existe una subvención a la exportación. Supóngase que existe una exclusión tributaria para todos los ingresos procedentes del extranjero basada en la aplicación de un sistema territorial puro. ¿No sería la exportación también en ese caso una condición para que los propietarios de mercancías producidas en el país obtuvieran la exclusión? ¿Significa esto que la aplicación de un sistema territorial puro entrañaría también una subvención a la exportación? Sírvanse explicar.**

### **Respuesta**

21. Las CE sostienen que en los sistemas territoriales las transacciones de exportación se gravan del mismo modo que las que no son de exportación.<sup>19</sup> Esto es falso.

---

<sup>15</sup> Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 53 a 57.

<sup>16</sup> Como cuestión técnica, los Estados Unidos observan que las CE se abstuvieron de indicar que habían añadido a la cita un subrayado que no existía en el original.

<sup>17</sup> *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, informe del Órgano de Apelación, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 140 (subrayado añadido).

<sup>18</sup> Comunicación de réplica de las CE, párrafo 102.

<sup>19</sup> Respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 54. Los Estados Unidos señalan respetuosamente asimismo que la pregunta del Grupo Especial se basa en un premisa falsa; en efecto, en el mundo real no hay sistemas territoriales "puros". De hecho, como los Estados Unidos ya han demostrado, las exenciones territoriales aplicadas por varios Estados miembros de las CE están todas sujetas a diversas matizaciones y condiciones. Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 96.

22. Para que un contribuyente obtenga ingresos excluidos en virtud de un sistema territorial, deberá exportar las mercancías a una jurisdicción extranjera. Lo que suceda a las mercancías después de su exportación carece de importancia. Algunas pueden reimportarse en la jurisdicción nacional en una venta "de ida y vuelta" para consumo en el mercado nacional.<sup>20</sup> Otras pueden venderse por intermedio de la sucursal o la filial del contribuyente en el extranjero para su consumo en un mercado extranjero. Sin embargo, y con independencia de su destino final, para que el contribuyente obtenga ingresos exentos es preciso que las mercancías *primero se exporten* a la sucursal o filial del contribuyente en el extranjero.

23. Cuando las mercancías se exportan -lo cual, reiteramos, es imprescindible para que tengan acceso a la exención-, se gravan más favorablemente que las ventas en el mercado interior comparables, como reconocen las CE: "El otorgamiento a las ventas de exportación por medio de una filial de distribución extranjera de un trato más favorable que el concedido a las ventas en el mercado interior puede deberse a que el país extranjero aplica un tipo fiscal más bajo (pero no se da cuando el tipo fiscal extranjero es más alto)".<sup>21</sup> Por consiguiente, la defensa que las CE hacen de la utilización por sus Estados miembros del método de exención territorial choca frontalmente con su ataque a la exclusión de los ingresos extraterritoriales establecida por la Ley.

24. El intento de las CE de tratar las actividades de filiales extranjeras relacionadas con la exportación como actividades *que no son de exportación* no es una novedad. El Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal* no se dejó engañar por la misma distinción artificial que las CE tratan de hacer ahora. Como indica en relación con estas cuestiones un destacado especialista:

Dado que los tres demandados europeos habían optado por no invocar la defensa basada en la fijación de precios a dos niveles [al amparo del artículo XVI del GATT], el único aspecto real de las tres refutaciones era si el hecho de no gravar los ingresos en el extranjero constituía, para empezar, una subvención a la exportación. La clave de la constatación del Grupo Especial sobre este punto reside en su decisión de tratar las dos partes de la transacción en el paraíso fiscal -la exportación inicial del exportador a su *alter ego* extranjero y la reventa del *alter ego* al comprador final- como una sola transacción de exportación ... . Esto implicaba que lo ocurrido fuera del país -la reventa- era también parte del mismo "proceso". Por tanto, al no gravar los ingresos derivados de la segunda venta, los gobiernos estaban otorgando una exención fiscal al proceso de exportación.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Segunda comunicación de las CE en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 112.

<sup>21</sup> *Ibid*, párrafo 56. Cuando el tipo impositivo extranjero es más alto, cabe suponer que los contribuyentes optarán por no realizar las ventas por intermedio de la filial de distribución extranjera.

<sup>22</sup> Robert E. Hudec, *Reforming GATT Adjudication Procedures: The Lessons of the DISC Case*, 78 Minn. L. Rev. 1443, 1482 (1998) (se adjunta copia como EE.UU. - Prueba documental 30). El Profesor Hudec añadió que: "Todos los involucrados en el sector fiscal sabían que un sistema fiscal territorial podía usarse para que la tributación de las transacciones de exportación fuera significativamente más baja que la tributación de transacciones idénticas en el mercado interior." *Ibid*.

En el párrafo 57 de la respuesta de las CE a esta pregunta, las CE niegan que el Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal* "hizo constataciones fácticas" de que los sistemas territoriales otorgan mejor trato a las ventas de exportación". No obstante, si el Grupo Especial no hizo esas constataciones, la conducta posterior a 1976 en el Consejo del GATT de las CE y sus Estados miembros es inexplicable, y resulta difícil imaginar por qué insistieron en la adopción del Entendimiento de 1981. Para que esto quede claro, he aquí lo que constató el Grupo Especial encargado del asunto *Casos de legislación fiscal*:

El Grupo de expertos llegó a la conclusión de que, aunque las prácticas pudieran ser una consecuencia indirecta de los principios fiscales belgas y no un objetivo concreto de política,

25. Las CE incurren en un grave error cuando afirman que las determinaciones del origen de los insumos a efectos fiscales deben basarse exclusivamente en precios de transferencia en condiciones de plena competencia. Esa afirmación es falsa, y en el presente caso peligrosa. Aunque guardan una relación muy estrecha con las actividades económicas, las determinaciones en materia de origen de los insumos obedecen a muchas normas de conveniencia administrativa. Muchas jurisdicciones, por ejemplo, se basan simplemente en la residencia del pagador para determinar el origen de los ingresos, con independencia del lugar donde éstos se hayan generado económicamente.

26. A pesar de ello, las CE invitan al Grupo Especial: 1) a definir la expresión "ingresos procedentes del extranjero" sobre la base de la legislación nacional de la parte que supuestamente otorga la subvención, y 2) a resolver que los "ingresos procedentes del extranjero" a los efectos de esa misma legislación deben determinarse sobre la base de precios de transferencia en condiciones de plena competencia. Una constatación de esa naturaleza podría obrar en favor de los intereses actuales de las CE, pero sería contraria a la intención expresada en la nota 59 de pie de página, que fue la de evitar que de algún modo se "coartase" la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, y en ningún caso la de obligar a los Miembros a adoptar en sus normas sobre el origen de los insumos criterios estrictos de plena competencia para la fijación de los precios de transferencia.

#### **Pregunta 24**

**¿Sería una medida que eximiera de tributación a los ingresos procedentes del extranjero (es decir, un sistema territorial puro) una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 de pie de página?**

#### **Respuesta**

27. Los Estados Unidos sostienen que los sistemas fiscales territoriales deben examinarse de la misma manera que la Ley en el contexto de la nota 59 de pie de página.<sup>23</sup> Deben aprobarse o rechazarse por las mismas razones.

28. Las CE, sin embargo, tratan de establecer una distinción entre los sistemas de sus Estados miembros y la Ley que no tiene fundamento alguno en la realidad. Las CE afirman que el "punto de referencia vigente" en un sistema fiscal territorial consiste en gravar los ingresos generados dentro del territorio de la autoridad tributaria. Sin embargo, ese punto de referencia sólo existe porque las CE dicen que existe. La respuesta de las CE es sencillamente incompatible con la forma en que sus

---

establecían no obstante una subvención respecto de las exportaciones, porque los beneficios antes mencionados relacionados con las exportaciones no se aplicaban a las actividades desarrolladas en el mercado interno ... .

... en los casos en que la diferencia de regímenes fiscales entre países diversos tenía por resultado que se tributara en conjunto por las exportaciones menos que por las ventas en el mercado interno, había una exoneración parcial de los impuestos directos ... .

Prácticas seguidas por Bélgica en materia de impuestos sobre los ingresos, L/4424, IBDD 23S/141, párrafos 35 y 37. El Grupo Especial hizo constataciones similares en *Prácticas seguidas por Francia en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4423, IBDD 23S/127, párrafos 48 y 50, y en *Prácticas seguidas por los Países Bajos en materia de impuestos sobre los ingresos*, L/4425, IBDD 23S/152, párrafos 35 y 37.

La observación de las CE, en el párrafo 57, de que los *Casos de legislación fiscal* se referían a distintas obligaciones jurídicas y a distintos arreglos para la solución de diferencias es irrelevante por lo que respecta a la naturaleza de lo que el Grupo Especial constató como elemento de hecho. El Consejo del GATT adoptó esas constataciones fácticas, y la única alteración que hizo fue adoptar el Entendimiento de 1981, que modificó las conclusiones jurídicas derivadas de las constataciones fácticas del Grupo Especial.

<sup>23</sup> Una vez más, los Estados Unidos observan que no existen sistemas fiscales territoriales "puros".

sistemas "territoriales" se aplican en la práctica. Las CE explicaron al Grupo Especial encargado del asunto *EVE* que generalmente sus Estados miembros aplican impuestos a los ingresos comerciales sobre una base mundial, pero que después otorgan una exención para los ingresos procedentes del extranjero.<sup>24</sup> Los Estados Unidos han revelado anteriormente en qué modo cinco sistemas fiscales europeos hacen una excepción a las normas tributarias por lo demás aplicables por lo que respecta a los ingresos procedentes del extranjero.<sup>25</sup>

29. Como se indica más arriba, en las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23, los denominados sistemas territoriales gravan los ingresos derivados de transacciones de exportación más favorablemente que las transacciones en el mercado interior comparables, porque los exportadores pueden eximir de impuestos parte de sus ingresos. Cuando los exportadores de un país que otorga una exención territorial realizan sus transacciones en una jurisdicción de nivel impositivo más bajo, consiguen un ahorro fiscal global neto. Según la argumentación de las CE en la presente diferencia, esto constituye una subvención supeditada a los resultados de exportación.

30. La pregunta del Grupo Especial plantea también otra interesante cuestión, a la que las CE se han negado reiteradamente a responder<sup>26</sup>: si un país que grava a algunas personas sobre la base de exenciones y a otras sobre una base mundial (a elección de esas personas) otorga subvenciones en el sentido del párrafo 1 del artículo 1.<sup>27</sup> Con arreglo a la argumentación de las CE, parece que la respuesta a esa pregunta debe ser afirmativa.

31. Los Estados Unidos toman nota asimismo de la afirmación de las CE de que la exención territorial es, indudablemente, una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Dado que los países que aplican el método de exención normalmente no gravan en la práctica los ingresos exentos, los Estados Unidos consideran que esa afirmación es incompatible con la posición adoptada por las CE por lo que respecta a la Ley.

### **Pregunta 25**

**Las CE aducen que "el hecho de que la ampliación del Programa de sustitución de las EVE a los bienes producidos en el exterior esté sujeta a prescripciones de contenido extranjero crea, en muchos casos, la exigencia de que las exportaciones se hagan desde los Estados Unidos. Esto hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE también esté supeditada a las exportaciones y sea, por lo tanto, prohibida".<sup>28</sup> ¿Opinan las CE que la medida está supeditada *de jure* a los resultados de exportación? ¿O *de facto*? ¿Sólo está supeditada a la exportación en los casos en que su cumplimiento requiere la exportación de productos estadounidenses, o el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda requerirse a veces hace que el "Programa ampliado de sustitución de las EVE" esté supeditado a la exportación en su totalidad?**

---

<sup>24</sup> Anexo CE-2 (U-5), párrafo 2; véase también la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 41.

<sup>25</sup> Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafos 42 y 96.

<sup>26</sup> Respuestas de las CE a las preguntas de los Estados Unidos, párrafo 1.

<sup>27</sup> Como los Estados Unidos han observado anteriormente, Francia es uno de esos países. Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 52.

<sup>28</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 119.

32. Los Estados Unidos discrepan de la afirmación de las CE, en el párrafo 60 de la respuesta a esta pregunta, de que "hechos de todos conocidos en las fechas de aprobación de la Ley ponen claramente de manifiesto que el cumplimiento de los límites del contenido extranjero requeriría en muchos casos la utilización de artículos estadounidenses". Las CE no citan nada en apoyo de esa afirmación, y los Estados Unidos no creen que exista en el expediente del presente asunto nada que pueda justificarla. Las CE ni siquiera identifican esos hechos ni la identidad de todos los que según ellas los conocían. En la práctica, las CE están pidiendo al Grupo Especial que tenga en cuenta de oficio un hecho crucial que, con arreglo a la jurisprudencia de la OMC, las CE están obligadas a demostrar y no han conseguido demostrar.

33. Los Estados Unidos discrepan también de la afirmación de las CE, en el párrafo 62 de su respuesta a esta pregunta, de que "el hecho de que la exportación de productos estadounidenses pueda a veces requerirse hace que 'el Programa ampliado de sustitución de las EVE' esté supeditado a la exportación en su totalidad". Los Estados Unidos no están de acuerdo en que alguna vez algún contribuyente estará obligado a utilizar artículos estadounidenses, en lugar de artículos importados, para acceder a la exclusión establecida por la Ley. Los Estados Unidos tampoco creen que por el hecho de que algunos contribuyentes opten por emplear productos estadounidenses para satisfacer la norma del 50 por ciento, la Ley esté supeditada a la exportación. Las decisiones privadas de emplear productos nacionales -o de exportar- con objeto de satisfacer determinadas prescripciones pueden obedecer a muy diversas razones, pero no crean de por sí una supeditación a la exportación. Si así fuera, cualquier subvención a la producción generalmente aplicable estaría supeditada a la exportación si un fabricante decidiera que "tenía que" exportar para obtener la subvención.

#### **Pregunta 26**

**Las CE afirman que la subvención EVE básica está supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados porque "a menudo" será imprescindible utilizar artículos estadounidenses para tener la seguridad de que no se supera el límite de contenido extranjero.<sup>29</sup> ¿Opinan las CE que la frecuencia con que esto ocurrirá afecta a la determinación de si la norma del 50 por ciento de contenido extranjero es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3? ¿Sería la norma incompatible con esa disposición si los productos estadounidenses fueran necesarios "a veces"? ¿Ocasionalmente? ¿Rara vez?**

#### **Respuesta**

34. Por lo que respecta al párrafo 63 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos no saben qué conclusión sacar de la afirmación de las CE de que la Ley es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 por el hecho de que genera una obligación de utilizar artículos estadounidenses en *cualquier caso* (cursiva en el original). Los Estados Unidos suponen que esa declaración es simplemente producto de una redacción apresurada, y que lo que realmente aducen las CE es que la Ley infringiría el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 si en un caso único y real se requiriera el empleo de artículos estadounidenses. Si ese es realmente el argumento de las CE, lo cierto es que éstas no han presentado ninguna prueba de que tal cosa suceda, ya que se han limitado a exponer hipótesis supuestamente basadas en datos "reales" a los que sólo ellas han tenido acceso.

35. Por otro lado, si la afirmación de las CE representa un cambio en su argumentación en el sentido de que la Ley siempre requiere el empleo de artículos estadounidenses, lo cierto es que las CE tampoco han presentado ninguna prueba que lo justifique.

---

<sup>29</sup> Primera comunicación de las CE, párrafo 174.

### Pregunta 28

¿Es posible establecer, sobre la base de la *Ley* en sí misma, y sin referencia a elementos de hecho externos relacionados con la manufactura de productos específicos, que la norma del 50 por ciento de contenido extranjero obliga en algunos casos a los beneficiarios a emplear productos nacionales con preferencia a los importados? Si no es así, y teniendo en cuenta la opinión del Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*<sup>30</sup> de que la supeditación *de jure* se demuestra "a partir del texto de la Ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente", sírvanse explicar en qué forma podría la Ley estar supeditada *de jure* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados.

### Respuesta

36. La respuesta de las CE a esta pregunta elude la sección crucial del informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, que figura en los párrafos 126 a 131 de dicho informe. En ellos, el Órgano de Apelación constató que la mera existencia de una prescripción de contenido no es suficiente para infringir el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3. Por el contrario, y debido a las "diversas posibilidades", es preciso examinar en qué forma esa prescripción es "aplicable a un determinado fabricante". Los Estados Unidos no creen que las CE hayan cumplido sus obligaciones probatorias por lo que respecta al criterio articulado en el asunto *Canadá - Automóviles*.

### Pregunta 32

¿Cuál es la relación, si la hubiera, entre el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del GATT y el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*? ¿Es uno de ellos necesariamente más amplio que el otro? ¿Podría una medida estar englobada en una de esas disposiciones, pero no en la otra? Sírvanse fundamentar su respuesta haciendo referencia a anteriores informes sobre solución de diferencias en el GATT/OMC y a otros antecedentes.

### Respuesta

37. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE están de acuerdo con ellos en que el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III es más amplio que el del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.

38. Además, por lo que respecta al párrafo 84 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos se complacen asimismo en observar que las CE finalmente hacen referencia a una parte pertinente del Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, donde se indica que el criterio determinante de la supeditación con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 es que una medida debe "requerir el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" (cursiva añadida). Naturalmente, las CE no han conseguido demostrar que la Ley requiera el empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, y en lugar de ello alegan, apoyándose en un criterio jurídico que no es el aplicable, que la Ley infringe el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 porque supuestamente "favorece" a los productos nacionales con preferencia a los importados.

---

<sup>30</sup> Informe del Órgano de Apelación, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adoptado el 19 de junio de 2000, párrafo 123.

### **Pregunta 33**

**Las CE afirman que "el examen por los Estados Unidos de su legislación relativa a la subparte F aún no se ha completado".<sup>31</sup> Sírvanse explicar si esa afirmación es pertinente, y cómo lo es, por lo que respecta al presente procedimiento.**

#### **Respuesta**

39. Las CE afirman que el estudio por el Departamento del Tesoro de la subparte F refuta la afirmación de los Estados Unidos de que la Ley era en parte resultado de un examen de las disposiciones internacionales del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos realizado por el Senado de los Estados Unidos.<sup>32</sup>

40. La afirmación de las CE no prueba tal cosa, y al hacerla, las CE parecen proyectar en los Estados Unidos las facultades atribuidas a las respectivas instituciones de la Unión Europea. Sin embargo, en los Estados Unidos el Congreso y el Ejecutivo son ramas separadas e iguales del gobierno (junto con el Poder Judicial), y el hecho de que la Administración pudiera haber estudiado la subparte F no obsta para que el Senado de los Estados Unidos realizara su propio examen independiente de las disposiciones internacionales del Código de Rentas Internas. El Senado afirmó que la Ley era en parte producto de su examen<sup>33</sup>, y la afirmación en contrario de las CE es presuntuosa, además de injustificada.

### **Pregunta 34**

**¿Debe el Grupo Especial entender de la sección 4.3.2 de la comunicación de réplica de las CE que éstas no se basan en las palabras "como condición única o entre otras varias condiciones" para aducir que la existencia de "alternativas" a la exportación como medio para acceder a la presunta subvención establecida por la Ley no elimina la presunta supeditación a la exportación?**

#### **Respuesta**

41. La respuesta de las CE de que su "argumento no depende de esas palabras" pone de manifiesto que las CE han hecho caso omiso de ellas. Sin embargo, a juicio de los Estados Unidos, esas palabras no pueden pasarse por alto, y la explicación de los Estados Unidos de su significado y su importancia para el presente asunto figura en los párrafos 133 a 136 de la primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21. Por los motivos expuestos en anteriores comunicaciones de los Estados Unidos, éstos consideran que esas palabras confirman la posición estadounidense, y no la de las CE, y que éstas no han refutado los argumentos de los Estados Unidos relativos al significado de esas palabras.

42. Además, los Estados Unidos entienden que la respuesta de las CE significa que su alegación en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 *no* se basa en la idea de que la Ley está supeditada a la exportación para una categoría de transacciones, pero no para otras. La respuesta de las CE pone de manifiesto que su argumento se basa en la teoría de que la Ley está supeditada a la exportación en su totalidad. Es decir, hay en la Ley una supeditación a la exportación que se aplica por igual en cualquier circunstancia. En la práctica, esto significa que las CE *no* aducen que la Ley infringe el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 porque obliga a exportar o a realizar algún otro tipo

---

<sup>31</sup> Comunicación de réplica de las CE, párrafo 29.

<sup>32</sup> Esa afirmación se hizo en la Primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21, párrafo 24, donde se cita el *Informe del Senado*, página 5 (EE.UU.-2).

<sup>33</sup> *Informe del Senado*, página 5 (EE.UU.-2).

de actividad, sino que la Ley obliga a exportar en cualquier caso. No obstante, como los Estados Unidos han demostrado, la Ley no requiere de ningún modo la exportación, y mucho menos en cualquier caso. Las CE no han logrado demostrar lo contrario.

### **Pregunta 35**

**Sírvanse formular sus observaciones sobre los párrafos 91, 108, 159 y 170-171 de la Declaración Oral de los Estados Unidos.**

#### **Párrafo 91**

##### Respuesta

43. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la pregunta 23.

44. Los Estados Unidos se permiten añadir a esas observaciones que no ven de qué modo el examen por las CE de lo que denominan neutralidad ante las "exportaciones de capital" y las "importaciones de capital" guarda relación con la presente diferencia. Sin embargo, por lo que respecta a la declaración de las CE, en el párrafo 93, sobre la neutralidad ante las importaciones de capital -donde las CE afirmaron que esa neutralidad significa no influir en que un contribuyente establezca operaciones en su país o en el extranjero-, los Estados Unidos observan que la Ley se aplica igualmente a las transacciones extranjeras, con independencia de que las mercancías se produzcan en los Estados Unidos o en el extranjero.

45. En su respuesta, las CE siguen sosteniendo que los regímenes fiscales de sus Estados miembros no están supeditados a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque los ingresos de exportación no reciben mejor trato que los ingresos nacionales. Los Estados Unidos señalan nuevamente, como hicieron en sus observaciones sobre la Pregunta 23, que los fabricantes nacionales sólo pueden beneficiarse de una exención territorial si exportan. Los intentos de las CE de hacer una distinción entre las ventas de exportación de los fabricantes nacionales a sus filiales, por un lado, y los ingresos obtenidos por esas filiales mediante la venta de productos exportados, por otro, pasan por alto la realidad de esas transacciones y el razonamiento del Grupo Especial y el Órgano de Apelación en el asunto *EVE*. En sus informes, el Grupo Especial y el Órgano de Apelación constataron que la exención parcial establecida por los Estados Unidos con respecto a los ingresos obtenidos por las filiales de venta en el extranjero -y la repatriación libre de impuestos de los dividendos de esos ingresos- constituían subvenciones a la exportación prohibidas. El hecho de que estuvieran involucrados ingresos de filiales extranjeras carecía de importancia.

#### **Párrafo 108**

46. Por lo que respecta a la respuesta de las CE relativa al párrafo 108, las CE afirman, en la nota 37 de pie de página, que la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" en la Ley es "idéntica" a la definición de los "bienes de exportación" en las anteriores disposiciones relativas a las EVE. Al hacerlo, las CE tienen buen cuidado de pasar por alto el hecho de que la definición de las disposiciones relativas a las EVE requería que los productos abarcados estuvieran fabricados, producidos o extraídos en los Estados Unidos. En contraste, el aspecto más significativo de la definición de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" es que esa expresión significa, entre otras cosas, "bienes ... fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos". Véase el artículo 3 de la Ley, en el que se enmienda el artículo 943(a)(1)(A) del IRC (EE.UU.-1) (cursiva añadida).

47. En el párrafo 97, las CE afirman que la palabra "específicamente", tal como se utiliza en el párrafo e) del Anexo I, significa "que tiene una relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones". Suponiendo, a efectos de la argumentación, que la interpretación de las CE sea correcta, los Estados Unidos no consiguen comprender en qué modo una exclusión

aplicable a los ingresos obtenidos de productos que pueden fabricarse y venderse fuera de los Estados Unidos y sin incorporación de ningún artículo estadounidense, pueden tener una "relación o conexión especial, precisa o claramente definida con las exportaciones".

48. Por lo que respecta a la afirmación de las CE, en el párrafo 98, de que la "subvención ampliada" está supeditada a la exportación "porque en muchos casos será necesario exportar productos estadounidenses como componentes y materias primas para satisfacer la limitación del contenido extranjero", los Estados Unidos observan que: 1) las CE no han demostrado que en algún caso, y mucho menos "en muchos casos" se emplearán productos estadounidenses con preferencia a los importados, y 2) el hecho de que los particulares puedan *optar* por emplear productos estadounidenses no representa el tipo de condición que haría de la denominada "subvención ampliada" una subvención supeditada a la exportación con arreglo al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.

### **Párrafo 159**

#### Respuesta

49. En el párrafo 101 de sus respuestas, las CE parecen haber introducido una vez más otro criterio aplicable al apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 que se aparta del texto real de esa disposición. Las CE aducen ahora que el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 se infringe "si no se impide" la supeditación al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Como los Estados Unidos ni siquiera están seguros de lo que las CE quieren decir con esa frase, nuestros comentarios se limitan necesariamente a la observación de que ese nuevo criterio no encuentra fundamento en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 en sí mismo ni en la jurisprudencia de grupos especiales y del Órgano de Apelación aplicable al sentido de la palabra "supeditadas".

#### Pregunta 36

**¿Hay, por lo que respecta al Programa "ampliado" de sustitución de las EVE, "condonación de ingresos" que "en otro caso se percibirían"? ¿Cuál es la disposición jurídica de los Estados Unidos que se aplicaría a los beneficiarios extranjeros del Programa ampliado si no existiera el Programa "ampliado"? ¿Cuál es la "alguna otra situación" para beneficiarios extranjeros del régimen "ampliado" en virtud de la cual sus ingresos estarían sujetos a tributación en los Estados Unidos? Si a juicio de las CE es distinta de la norma jurídica -punto de referencia normativo- aplicable al Programa "básico", sírvanse especificarlo.**

#### Respuesta

50. Los Estados Unidos se complacen en observar que las CE están ahora de acuerdo en que el punto de referencia normativo en los Estados Unidos está determinado por la definición de los "ingresos brutos" contenida en el artículo 61 del IRC.<sup>34</sup> Sin embargo, esa respuesta refuta la propia posición de las CE, porque la Ley, en el artículo 114, excluye una categoría de ingresos de la definición de los ingresos brutos que figura en el artículo 61. Por consiguiente, parece que las CE aducen ya sea 1) que el artículo 114, a pesar de la claridad de su texto, por algún motivo no enmienda realmente el artículo 61, ó 2) que cualquier enmienda del artículo 61 confiere automáticamente una subvención.

51. El artículo 61 sólo puede entenderse a la luz de las otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación. El artículo 114 es parte integrante del artículo 61. Las CE pretenden desvincular el artículo 114 del artículo 61. Lo que en la práctica piden al Grupo Especial es que presuponga que el punto de referencia normativo de los Estados Unidos consiste en gravar todos los ingresos obtenidos por partes que pudieran estar sujetas al pago de impuestos estadounidenses.

---

<sup>34</sup> Respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, párrafos 116, 126 y 127.

Sin embargo, en el sistema de los Estados Unidos, "ingresos brutos" es una expresión con significado especial. No se aplica a todos los ingresos, sino únicamente a los definidos por el IRC.

52. En cualquier caso, a pesar de los recursos retóricos de las CE, su respuesta a la pregunta del Grupo Especial demuestra hasta qué punto el presente caso difiere del asunto *EVE*. En aquél, el Grupo Especial constató que las disposiciones relativas a las EVE establecían excepciones a tres medidas fiscales específicas en otro caso aplicables: la subparte F (artículos 951(e) y 954(d)), el impuesto sobre los ingresos efectivamente vinculados (artículo 921(a)), y la limitación de la deducción por dividendos recibidos aplicable a las empresas extranjeras (artículo 245(a)).<sup>35</sup> Las CE no hacen referencia a esas excepciones en el presente caso. En lugar de ello, sostienen que los ingresos serían gravables en virtud del artículo 61 si la Ley no lo hubiera enmendado. Sin embargo, el párrafo 1 del artículo 1 no es lo bastante amplio para justificar ese razonamiento circular.

### **Pregunta 37**

**¿Cuál es la "norma" estadounidense que puede constituir un "punto de referencia normativo" a los efectos del artículo 1 del *Acuerdo SMC*? ¿Pueden las CE identificar específicamente alguna disposición fiscal estadounidense, además del nuevo artículo 941(a)(1) del IRC, donde se defina la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"? En otras palabras, ¿cuál es la base legal del argumento de las CE de que los Estados Unidos siguen manteniendo su sistema tributario "mundial"?**

### **Respuesta**

53. La respuesta de las CE a esta pregunta contiene un surtido de citas engañosas e irrelevantes.

54. En primer lugar, las CE citan algunos documentos históricos para sugerir que la Constitución de los Estados Unidos obliga a éstos a mantener un sistema tributario "mundial". Esta sugerencia es falsa. La Decimosexta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos otorga al Congreso de los Estados Unidos la *facultad* de percibir impuestos sobre la renta "sin prorrato entre los diversos Estados y con independencia de cualquier censo o enumeración".<sup>36</sup> La Decimosexta Enmienda no *obliga* al Congreso a establecer ningún impuesto sobre la renta y mucho menos un impuesto sobre la renta aplicable a los ingresos extraterritoriales o procedentes del extranjero. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a la cita de las CE de los asuntos *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924), y *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955). En ninguno de esos casos se afirma que los Estados Unidos están obligados a gravar los ingresos extraterritoriales o procedentes del extranjero.

55. En segundo lugar, las CE citan dos publicaciones en apoyo de la falsa aseveración de que los Estados Unidos siguen gravando a sus ciudadanos y residentes sobre una base mundial a pesar de la exclusión de los ingresos extraterritoriales. Sin embargo, ambas publicaciones son de fechas anteriores a la Ley, por lo que no reflejan el cambio del punto de referencia normativo de la tributación en los Estados Unidos en ella establecido.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> EVE (Grupo Especial), párrafo 7.100.

<sup>36</sup> La Decimosexta Enmienda se adoptó para derogar la disposición del artículo III de la Constitución de los Estados Unidos que prohibía la aplicación de cualquier capitación u otro impuesto directo salvo en proporción al censo o enumeración en ella previsto. Constitución de los Estados Unidos, artículo III, párrafo 9.

<sup>37</sup> La cita de las CE de la publicación de Isenbergh titulada "*International Taxation: US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volumen 1, página 2.32 (segunda edición 2000)," parece ser posterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley. De hecho, la cita procede de una inserción en la publicación efectuada en noviembre de 1997.

56. Las CE citan seguidamente el estudio de la subparte F efectuado por el Departamento del Tesoro como fundamento de la misma y errónea aseveración de que los Estados Unidos siguen aplicando un sistema tributario "mundial". Sin embargo, las CE se abstienen de señalar que en el Estudio se afirma asimismo que "los Estados Unidos aplican también elementos de un régimen territorial. Por ejemplo, el artículo 911 modifica el sistema tributario mundial de los Estados Unidos permitiendo a los particulares estadounidenses que trabajan en el extranjero excluir de sus ingresos en los Estados Unidos determinadas cantidades de ingresos obtenidos en el extranjero y gastos de vivienda. De manera análoga, el artículo 114 excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales de los contribuyentes".<sup>38</sup> La cita selectiva del Estudio hecha por las CE obra en menoscabo tanto de su argumentación como de su credibilidad.

57. En cuarto lugar, las CE citan dos casos, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 US 590 (1943), y *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), para respaldar su aseveración de que "las disposiciones que establecen deducciones o exclusiones de partidas de los ingresos brutos son 'ejemplos de tolerancia legislativa', por lo que deben 'interpretarse estrictamente'". Con independencia de que la Ley se interprete estricta o ampliamente, los ingresos extraterritoriales excluidos ya no son parte de la base imponible en los Estados Unidos. Además, los casos citados no justifican la posición de las CE. En *Interstate Transit Lines* sólo se examinaron deducciones, y no exenciones o exclusiones, y en *Cook v. Tait* simplemente se reiteró la norma establecida en *Jones v. Kyle* en el sentido de que los Estados Unidos pueden gravar los ingresos procedentes del extranjero si así lo deciden. Los Estados Unidos han decidido no gravar los ingresos procedentes del extranjero que sean ingresos extraterritoriales excluidos.

58. Por tanto, lo único cierto en las afirmaciones que figuran en el párrafo 132 de las respuestas de las CE es que el artículo 114 es una entre varias exclusiones específicas de la definición de los ingresos brutos contenida en el artículo 61. Sin embargo, las CE siguen negándose a reconocer los efectos jurídicos de este hecho incontrovertible.

59. En quinto lugar, y por último, las CE citan la exclusión de los ingresos obtenidos establecida en el artículo 911 en apoyo de la "norma general", que ellas mismas han creado, según la cual los Estados Unidos siguen aplicando los impuestos sobre una base exclusivamente mundial. Por el contrario, como se observa más arriba en relación con el estudio de la subparte F, el artículo 911 representa otro aspecto de territorialidad adoptado por los Estados Unidos. Por tanto, la cita del artículo 911 que hacen las CE demuestra que esa presunta "norma general" no existe.

60. En términos más generales, los Estados Unidos no creen que esta utilización de citas engañosas e irrelevantes pueda ayudar al Grupo Especial a resolver el presente asunto.

### **Pregunta 39**

**A juicio de las CE, ¿sería la Ley compatible con el Acuerdo SMC si los Estados Unidos eliminaran la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"?**

### **Respuesta**

61. Los Estados Unidos se alegran de saber por fin a qué disposiciones específicas de la Ley se oponen realmente las CE: los artículos 942(a)(2)(A)(i) y 943(a)(1)(B) y (C). La respuesta de las CE confirma que la extensa crítica que éstas hacen de otras disposiciones de la Ley es irrelevante.

62. Dada la significación que las CE atribuyen a esas disposiciones, los Estados Unidos consideran esencial que el Grupo Especial explique en su decisión la importancia relativa de cada una de ellas. Por ejemplo, si el Grupo Especial constata que la "limitación del contenido extranjero" es

---

<sup>38</sup> Estudio de la subparte F, página xi, número 18.

problemática, deberá aclarar si la obligación de que los bienes estén destinados a uso "fuera de los Estados Unidos" sólo es problemática debido a la existencia de la "limitación del contenido extranjero" o si lo es por sí misma. Los Estados Unidos han explicado que a su entender en ninguno de esos casos es incompatible con las disposiciones de la OMC.

63. Además, los Estados Unidos sostienen que la respuesta de las CE a la pregunta 39 pone de relieve la superficialidad del criterio que han aplicado al presente caso. Las CE, por ejemplo, no abordan el hecho de que existen al menos dos tipos de ingresos reconocidos por la Ley que aparentemente podrían satisfacer incluso la interpretación errónea de la quinta frase de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE. En primer lugar, por lo que respecta a las transacciones totalmente extranjeras -es decir, las que tienen lugar en su totalidad fuera de los Estados Unidos<sup>39</sup>- no puede decirse de *ninguno* de los ingresos derivados de esas transacciones que sean ingresos nacionales o estadounidenses. *Todos* los ingresos obtenidos en esas transacciones provienen de fuera de los Estados Unidos y pueden, por tanto, estar sujetos al pago de impuestos en otra jurisdicción.

64. Además, por lo que respecta a las transacciones originarias de los Estados Unidos, el nuevo artículo 941(a)(1)(A) del IRC, añadido por la Ley, establece que el 30 por ciento de los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" está excluido de tributación. Según el nuevo artículo 941(c), los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" representan la cuantía de los ingresos de comercio exterior del contribuyente (con respecto a una transacción) que puede imputarse debidamente a actividades que constituyan procesos económicos en el extranjero [con arreglo a las prescripciones de la Ley en materia de "procesos económicos en el extranjero"]. Con arreglo a la Ley, hay actividades que deben realizarse fuera de los Estados Unidos y que como consecuencia de ello son plenamente compatibles con la definición indebidamente estricta de las CE de los "ingresos procedentes del extranjero" basada en las "actividades económicas en el extranjero".

65. Uno de los informes legislativos que acompañaban a la Ley da el siguiente ejemplo de los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero": "Por ejemplo, los beneficios obtenidos por una compañía de distribución mediante la venta de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas que estén relacionados con actividades de venta, como la solicitud o la negociación de la venta, la publicidad, la tramitación de los pedidos de los clientes y la gestión de su entrega, el transporte fuera de los Estados Unidos y otras actividades enumeradas, constituirían ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero".<sup>40</sup> El mismo informe añade que, cuando intervienen partes vinculadas,

los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero no pueden ser superiores a la cuantía de ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero a la que se habría llegado si el contribuyente hubiera adquirido los bienes arrendados en una hipotética compra en condiciones de plena competencia para proceder después a la venta o arrendamiento efectivos de esos bienes. Por ejemplo, si un fabricante arrienda bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por él manufacturados, los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero derivados de ese arrendamiento no podrán ser superiores a la cuantía de los ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero que el fabricante hubiera obtenido con respecto a ese arrendamiento si hubiera comprado los bienes a un precio en condiciones de libre competencia el día en que concertó el arrendamiento.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> Esto incluye los casos en que los productos de que se trate no contienen mercancías estadounidenses.

<sup>40</sup> *Informe del Senado* (EE.UU.-2), páginas 10-11.

<sup>41</sup> *Ibid.*

66. Esto significa que el artículo 941(a)(1)(A) de la Ley prevé una exclusión del 30 por ciento de los ingresos directamente imputables a una clase definida de actividades económicas en el extranjero basada en valores propios de la plena competencia. Esos ingresos parecen ser precisamente el tipo de ingresos que estarían englobados en la quinta frase de la nota 59 de pie de página incluso con arreglo a la interpretación de las CE. De hecho, son el tipo de ingresos que según las CE sus Estados miembros eximen en aplicación de sus sistemas "territoriales".

67. Como es natural, los Estados Unidos no están de acuerdo con las pruebas y criterios propuestos por las CE por lo que respecta a la nota 59 de pie de página. Sin embargo, aun suponiendo, a efectos de la argumentación, que esas pruebas y criterios sean aplicables, las CE deberían como mínimo explicar por qué motivo son inaceptables las disposiciones de la Ley que parecen plenamente compatibles con los criterios propugnados por las CE son inaceptables. Las CE han hecho caso omiso de las transacciones totalmente extranjeras y del artículo 941(a)(1)(A).

68. Por consiguiente, los Estados Unidos solicitan respetuosamente al Grupo Especial que, si adopta la interpretación de la nota 59 de pie de página propugnada por las CE, constate si el trato otorgado por la Ley a los ingresos derivados de transacciones totalmente extranjeras y los "ingresos de ventas y arrendamientos en el extranjero" son, con arreglo a esa interpretación, medidas para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Un examen en abstracto de la "limitación del contenido extranjero" y el "criterio de destino extranjero", sin más, no contribuiría a la solución de esta diferencia en particular, ni, en términos más generales, a la consecución de los objetivos del sistema multilateral.

#### **Pregunta 43**

**¿Puede una medida establecida por un Miembro para regular la producción de una mercancía fuera del territorio de ese Miembro ser una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC? Sírvanse explicar su respuesta, teniendo en cuenta cualquier disposición pertinente del Acuerdo SMC.**

#### **Respuesta**

69. Por lo que respecta al párrafo 157 de la respuesta de las CE a esta pregunta, los Estados Unidos se limitarán a recordar que la política consagrada en el artículo 351.527 del reglamento sobre medidas compensatorias del Departamento de Comercio de los Estados Unidos está sujeta a determinadas excepciones.<sup>42</sup>

#### **Pregunta 45**

**¿Son los ingresos de exportación ingresos procedentes del extranjero? Algunos podrían opinar que los "ingresos procedentes del extranjero" a que se hace referencia en la nota 59 de pie de página deben incluir los ingresos de exportación, ya que la nota figura en el párrafo e), que se refiere a un tipo de subvención específicamente relacionada con la exportación. Sírvanse comentar.**

#### **Respuesta**

70. En su respuesta a esta pregunta, las CE parecen adoptar la posición de que la quinta frase de la nota 59 de pie de página no matiza el párrafo e) del Anexo I. Como se indica más arriba en relación con las observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 3, el hecho de que la nota 59 de pie de página figure en el párrafo e) y no en el artículo 1 contradice la posición de las CE. Además, esa posición es incompatible con anteriores afirmaciones de las CE sobre el sentido de la quinta frase.

---

<sup>42</sup> Respuestas de los Estados Unidos a las preguntas del Grupo Especial, párrafo 110.

71. La posición de las CE parece estar basada en el uso de las palabras "no tiene por objeto" en la quinta frase. Según las CE, si los redactores hubieran querido que la quinta frase matizara el párrafo e), habrían usado otras palabras. Sin embargo, hay muchas, muchas formas de redactar disposiciones eficaces en los tratados, y el conjunto de los acuerdos de la OMC ofrece numerosos ejemplos de distintos estilos de redacción. A juicio de los Estados Unidos, las palabras "no tiene por objeto" son una forma perfectamente aceptable (y habitual) de expresar la intención de los redactores por lo que respecta al alcance del párrafo e).

72. En este sentido cabe señalar que en la nota 56 de pie de página del *Acuerdo SMC*, que figura en el párrafo 1 del artículo 32, aparecen las palabras "no pretende". El párrafo 1 del artículo 32 estipula lo siguiente:

No podrá adoptarse ninguna medida específica contra una subvención de otro Miembro si no es de conformidad con las disposiciones del GATT de 1994, según se interpretan en el presente Acuerdo.

En principio cabría aducir que el párrafo 1 del artículo 32 puede restringir las medidas contra una subvención a las adoptadas en virtud del *Acuerdo SMC* o los artículos VI y XVI del GATT con los que el *Acuerdo SMC* guarda relación.

73. Sin embargo, la nota 56 de pie de página establece lo siguiente:

Esta cláusula no pretende excluir la adopción de medidas al amparo de otras disposiciones pertinentes del GATT de 1994, según proceda.

El sentido de esta nota se analizó en el asunto *Indonesia - Automóviles* en relación con el argumento de Indonesia de que el *Acuerdo SMC* era el único recurso contra las medidas que pudieran caracterizarse como subvenciones. Al rechazar el argumento de Indonesia, el Grupo Especial dio sentido a la nota 56 de pie de página, y la citó para justificar que las medidas contra las subvenciones son también posibles en el marco del GATT de 1994.<sup>43</sup>

74. Por último, otras partes de la nota 59 de pie de página refutan la alegación de las CE de que la quinta frase es meramente "declaratoria" de principios articulados por los redactores en otras disposiciones. En la segunda frase de la nota 59 de pie de página, los Miembros "reafirman el principio" relativo a la fijación de precios entre partes vinculadas en condiciones de plena competencia. Dada la forma en que esas palabras se utilizan en la segunda frase, si la quinta frase fuera meramente "declaratoria" de un principio articulado en el artículo 1, como alegan las CE, los redactores hubieran escrito la quinta frase en la forma siguiente:

los Miembros reafirman el principio establecido en el artículo 1 de que una medida adoptada por un Miembro para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero obtenidos por sus empresas o las empresas de otro Miembro no es una subvención.

---

<sup>43</sup> *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, informe del Grupo Especial, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.36, nota 659.

## ANEXO F-7

### OBSERVACIONES DE LOS ESTADOS UNIDOS SOBRE LAS RESPUESTAS DE LAS CE A LAS PREGUNTAS DE LOS ESTADOS UNIDOS

#### Pregunta 1

**¿Cuál es la "norma vigente" o la "norma general" de tributación en un país que grava a algunas personas sobre una base mundial y a otras sobre la base de una exención, en algunos casos por decisión de esas personas (y en tales casos con sujeción al arbitrio del Gobierno)? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

#### Respuesta

1. Es bastante curioso que las CE no sean capaces de responder a esta pregunta. Las CE no se han mostrado renuentes a la hora de caracterizar lo que en su opinión constituye la "norma vigente" o "norma general" del sistema tributario estadounidense. Es más, se han permitido incluso rechazar descripciones hechas por los Estados Unidos de su propio sistema tributario, entre ellas las hechas por el Congreso de los Estados Unidos en las fechas de aprobación de la Ley.

2. Es difícil eludir la conclusión de que las CE tratan de evitar responder a una pregunta bastante difícil. En particular, las CE se niegan a reconocer que algunos países, entre ellos Francia, permiten a los contribuyentes optar entre un sistema territorial/de exención y un sistema mundial/de descuento. En términos más generales, las CE parecen resistirse a reconocer las analogías fundamentales entre el sistema tributario estadounidense tras la adopción de la Ley y los sistemas tributarios de sus propios Estados miembros.

#### Pregunta 2

**¿Es la exención tributaria de los "ingresos procedentes del extranjero" por parte de un país (a los efectos de la nota 59 de pie de página) aceptable con arreglo al Acuerdo SMC únicamente si *todos* los "ingresos procedentes del extranjero" están exentos de tributación? Sírvanse explicar el fundamento de su respuesta.**

#### Respuesta

3. La respuesta de las CE es incompleta y difícil de entender. Preguntadas por los Estados Unidos si una exención aplicable a los ingresos procedentes del extranjero con arreglo a la nota 59 de pie de página debe aplicarse a todos esos ingresos, las CE se limitan a decir que "no", y seguidamente afirman que a ese respecto el problema de la Ley es que ofrece una opción a un número limitado de contribuyentes privilegiados. Esto no tiene sentido por dos razones.

4. En primer lugar, la respuesta negativa de las CE a la pregunta contradice directamente muchos de sus argumentos en el presente asunto, y en particular el de que la exclusión establecida por la Ley es inadmisibles porque está condicionada a diversos factores y no se aplica a productos importados en los Estados Unidos. Los argumentos de las CE relativos al artículo 1 del Acuerdo SMC se basan en la premisa de que la exclusión establecida por la Ley, a diferencia de las exenciones territoriales de las CE, supuestamente no se ciñe a una fórmula o principio claro y limpio, ya que está sujeta a numerosas excepciones y prescripciones. Los argumentos de las CE relativos al artículo 3 del Acuerdo SMC se basan asimismo en la idea de que la exclusión, a juicio de las CE, se aplica a las exportaciones, a un conjunto casi inexistente de transacciones totalmente extranjeras, y no

a las importaciones. Parece imposible conciliar esos argumentos de las CE con su respuesta negativa a la pregunta.

5. En segundo lugar, como los Estados Unidos han explicado, la Ley no se aplica únicamente a "contribuyentes privilegiados", y no ofrece a esos contribuyentes un "método más ventajoso para evitar la doble imposición". La Ley se aplica a todos los contribuyentes estadounidenses que realicen transacciones que generen ingresos extraterritoriales. Esos contribuyentes pueden ser particulares o empresas, sociedades o asociaciones, y filiales o sucursales. De hecho, ni siquiera tienen que ser americanos, ya que la Ley se aplica igualmente a empresas no estadounidenses.

6. Además, la Ley no ofrece una compensación más generosa que las bonificaciones fiscales estadounidenses, sino más bien un medio alternativo de compensación. Para algunos contribuyentes, la Ley puede ser más ventajosa. A otros les beneficiarían más las bonificaciones fiscales. Este resultado puede ser distinto para los contribuyentes en cada una de sus transacciones. Al ofrecer soluciones alternativas, los Estados Unidos están haciendo precisamente lo mismo que muchos otros países (entre ellos Francia, como se indica en nuestras observaciones sobre la respuesta de las CE a la pregunta 1 de los Estados Unidos). Como prueba de ello, cabe destacar que el Comentario del artículo 23 del Convenio OCDE estipula que los países pueden utilizar descuentos, exenciones, o ambas cosas.

#### **Pregunta 4**

**¿Están los Estados miembros de las CE dispuestos a renunciar a toda tributación basada en el origen por lo que respecta a los beneficios empresariales cuando no existe un "establecimiento permanente" tal como esa expresión se define en el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE?**

#### **Respuesta**

7. La respuesta de las CE no tiene en cuenta cuatro hechos fundamentales que afectan a la presente diferencia. En primer lugar, los países trazan sus fronteras tributarias de forma distinta, y muchos aplican impuestos a los no residentes aunque no exista un establecimiento permanente. En segundo lugar, uno de los motivos por los que los países conciertan tratados fiscales es para evitar la doble imposición que puede producirse cuando otros países gravan ingresos obtenidos dentro de sus fronteras aunque no sea por medio de establecimientos permanentes. En tercer lugar, ningún país ha concluido convenios fiscales con todos los demás países con los que sus ciudadanos y empresas realizan transacciones comerciales. Y en cuarto lugar, muchos países, cuando no la mayoría, han establecido medidas a nivel nacional para evitar la doble imposición que se aplican en conjunción con los tratados fiscales o como complemento de éstos.

8. Por consiguiente, es difícil comprender cómo las CE pueden aducir, como hacen implícitamente en su respuesta a la pregunta 4 de los Estados Unidos, que una medida para evitar la doble imposición con arreglo a la nota 59 de pie de página sólo puede aplicarse a establecimientos permanentes. Las CE parecen aducir que la nota 59 de pie de página sólo se aplica a los tratados fiscales basados en el Convenio OCDE o a las medidas nacionales para evitar la doble imposición que siguen los principios de la OCDE. El Convenio OCDE prueba que algunos países han llegado a un acuerdo sobre ciertos métodos para evitar la doble imposición en determinadas circunstancias. Sin embargo, no puede aceptarse que la quinta frase de la nota 59 de pie de página se aplique únicamente a los casos en que el Convenio OCDE recomienda la utilización de los métodos de exención o descuento.

9. Como las CE parecen considerar que el concepto de establecimiento permanente es tan esencial por lo que respecta no sólo al derecho de un país a evitar la doble imposición, sino también al derecho de un país simplemente a gravar ingresos, los Estados Unidos preguntaron a las CE si a su juicio los países no deben o no pueden aplicar impuestos a los no residentes cuando no existe un establecimiento permanente. El primer párrafo de la respuesta de las CE, donde se afirma que los países están generalmente facultados para gravar los ingresos que deseen, indica que las CE reconocen que pueden percibirse impuestos aunque no exista un establecimiento permanente. Dado este hecho innegable, los países pueden verse obligados a adoptar criterios flexibles para protegerse de la doble imposición. La aparentemente rígida adhesión de las CE al concepto de establecimiento permanente no coincide con los criterios, mucho más amplios, en los que se basan numerosos sistemas fiscales, y no permitiría evitar la doble imposición en los países donde se apliquen esos criterios.

10. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a su respuesta a la pregunta 12 del Grupo Especial, en la que dan ejemplos de diversos países en los que la determinación de la jurisdicción tributaria no se basa en el concepto de establecimiento permanente.

### **Pregunta 6**

**¿Contiene el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE una definición de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"? En caso afirmativo, sírvanse identificar la disposición que contiene esa definición.**

### **Respuesta**

11. Merece la pena señalar que las CE han reconocido que el Convenio OCDE no utiliza, y mucho menos define, la expresión "ingresos procedentes del extranjero". Pese a ello, las CE siguen aferrándose a la idea injustificada de que de algún modo el Convenio ofrece implícitamente una definición de esa expresión.

12. La cita del artículo 4 del Convenio que hacen las CE pone simplemente de manifiesto que la residencia y el origen son dos bases en las que los países pueden fundamentar su derecho a gravar. La residencia es la del contribuyente en un país determinado, por la que puede estar obligado al pago de impuestos. El origen se determina por la existencia de un nexo con un país que justifica la tributación. La primera se centra en la ubicación del contribuyente, y el segundo en la "ubicación" de los ingresos.

13. Las CE no explican en que forma el pasaje citado "expresa el mismo concepto" que los "ingresos procedentes del extranjero" en "forma distinta". El pasaje se refiere simplemente a la jurisdicción tributaria basada en los "orígenes" en un país en particular. No se define lo que esos "orígenes" son o pueden ser.

14. Los Estados Unidos remiten respetuosamente al Grupo Especial a los párrafos 132 a 136 de su *Declaración Oral*, en los que explicaron que "las disposiciones del Convenio OCDE citadas por las CE, lejos de respaldar la interpretación estricta [de la expresión "ingresos procedentes del extranjero"], confirman la posición de los Estados Unidos".