

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

Recurso de las Comunidades Europeas al
párrafo 5 del artículo 21 del ESD

Informe del Grupo Especial

El informe del Grupo Especial que se ocupó del asunto *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"* - *Recurso de las Comunidades Europeas al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, se distribuye a todos los Miembros de conformidad con lo dispuesto en el *ESD*. El informe es objeto de distribución general a partir del 20 de agosto de 2001 de conformidad con los Procedimientos para la distribución y la supresión del carácter reservado de los documentos de la OMC (WT/L/160/Rev.1). Se recuerda a los Miembros que, de conformidad con el *ESD*, sólo las partes en la diferencia podrán recurrir en apelación contra el informe de un grupo especial, que la apelación tendrá únicamente por objeto las cuestiones de derecho tratadas en el informe del Grupo Especial y las interpretaciones jurídicas formuladas por éste, y que no habrá comunicaciones *ex parte* con el Grupo Especial o el Órgano de Apelación en relación con asuntos sometidos a la consideración del Grupo Especial o del Órgano de Apelación.

Nota de la Secretaría: El presente informe del Grupo Especial será adoptado por el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) dentro de los 60 días siguientes a la fecha de su distribución, a menos que una parte en la diferencia decida recurrir en apelación o que el OSD decida por consenso no adoptar el informe. En caso de recurrirse en apelación contra el informe del Grupo Especial, éste no será considerado por el OSD a efectos de su adopción hasta después de haber concluido el proceso de apelación. Puede obtenerse información acerca de la situación actual del informe del Grupo Especial en la Secretaría de la OMC.

ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO	1
II. ELEMENTOS DE HECHO	3
III. CONSTATAIONES SOLICITADAS POR LAS PARTES	7
IV. ARGUMENTOS DE LAS PARTES	9
V. ARGUMENTOS DE LOS TERCEROS	9
VI. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO	9
A. ACCESO DE LOS TERCEROS A LOS ESCRITOS DE RÉPLICA.....	9
B. ORDEN DE PRESENTACIÓN DE LOS ESCRITOS DE RÉPLICA.....	12
VII. REEXAMEN INTERMEDIO	13
A. OBSERVACIONES INICIALES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.....	13
B. OBSERVACIONES INICIALES DE LOS ESTADOS UNIDOS.....	14
VIII. CONSTATAIONES	21
A. ENFOQUE ADOPTADO POR EL GRUPO ESPECIAL PARA EL EXAMEN DE LAS ALEGACIONES FORMULADAS POR LAS CE EN LA PRESENTE DIFERENCIA.....	21
B. REQUISITO DE "USO FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS".....	21
1. Alegaciones en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC	21
a) método de análisis.....	21
b) si existe una subvención en el sentido del artículo 1 del Acuerdo SMC.....	22
i) <i>contribución financiera</i>	22
ii) <i>beneficio</i>	35
c) si la subvención está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del Acuerdo SMC.....	36
2. Nota 59	46
a) Enfoque analítico.....	46
b) si la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en virtud de la nota 59 del Acuerdo SMC.....	47
3. Alegación al amparo del párrafo 2 del artículo 3 del Acuerdo SMC	58
4. Alegaciones formuladas al amparo del Acuerdo sobre la Agricultura	58
C. LIMITACIÓN DE ARTÍCULOS/MANO DE OBRA EXTRANJEROS.....	61
1. Alegación al amparo del párrafo 4 del artículo III del GATT de 1994	61
i) <i>si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares"</i>	63
ii) <i>si la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte ... al uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares como consecuencia de la limitación de los artículos mano de obra extranjeros</i>	64

iii)	<i>si la Ley, como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato "menos favorable" que el concedido a los productos nacionales similares</i>	69
2.	Otras alegaciones	72
D.	DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....	73
IX.	CONCLUSIÓN	75

ANEXO A

Primeras comunicaciones de las Partes

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

ANEXO B

Comunicaciones de los terceros

Índice		Página
Anexo B-1	Comunicación de tercero presentada por Australia	B-2
Anexo B-2	Comunicación de tercero presentada por el Canadá	B-7

ANEXO C

Segundas comunicaciones de las Partes

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

ANEXO D

Declaraciones orales de las partes

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

ANEXO E

Declaraciones orales de los terceros

Índice		Página
Anexo E-1	Declaración oral del Canadá en calidad de tercero	E-2
Anexo E-2	Declaración oral de la India en calidad de tercero	E-4
Anexo E-3	Declaración oral del Japón en calidad de tercero	E-7

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

I. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO

1.1 El 20 de marzo de 2000, el Órgano de Solución de Diferencias (el "OSD") adoptó el informe del Órgano de Apelación, contenido en el documento WT/DS108/AB/R, y el informe del Grupo Especial, contenido en el documento WT/DS108/R, modificado por el informe del Órgano de Apelación, sobre la diferencia *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las "empresas de ventas en el extranjero"*. En sus recomendaciones y resoluciones, el OSD pidió a los Estados Unidos que pusieran la medida relativa a las EVE, que en el informe del Órgano de Apelación y en el informe del Grupo Especial, modificado por el informe del Órgano de Apelación, había sido declarada incompatible con las obligaciones dimanantes del párrafo 1 a) y del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* (el "*Acuerdo SMC*") y del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, en conformidad con las obligaciones que les correspondan en virtud de esos Acuerdos.¹ El OSD especificó que las subvenciones relativas a las EVE debían de retirarse "de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".²

1.2 En su informe, el Órgano de Apelación, entre otras cosas, confirmó la conclusión del Grupo Especial, que figura en el párrafo 7.130 del informe del Grupo Especial inicial, de que la medida relativa a las EVE constituía una subvención a la exportación prohibida en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*; revocó la constatación del Grupo Especial, que figuraba en el párrafo 7.159 del informe del Grupo Especial inicial, de que la medida relativa a las EVE suponía "el otorgamiento de una subvención para reducir los costos de comercialización de las exportaciones" de productos agropecuarios en el sentido del párrafo 1 d) del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y, en consecuencia, revocó las constataciones del Grupo Especial, que figuraban en los párrafos 7.165 y 7.176 del informe del Grupo Especial inicial, de que los Estados Unidos habían actuado de forma incompatible con sus obligaciones dimanantes del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*; y consideró que los Estados Unidos actuaban de forma incompatible con las obligaciones que les correspondían en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar subvenciones a la exportación, a través de la medida relativa a las EVE, en una forma que daba lugar, o que amenazaba dar lugar, a una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con respecto a productos agropecuarios tanto consignados como no consignados en la Lista.³

1.3 El 29 de septiembre de 2000, el Presidente del OSD recibió una comunicación de los Estados Unidos en la que los Estados Unidos "propon[ían] que el OSD modifi[car]a el plazo fijado en [esa] diferencia de modo que expir[ara] el 1º de noviembre de 2000".⁴ Los Estados Unidos pidieron "que el OSD [aprobara] esta propuesta y, con este fin, solicita[ron] que se [reuniera] el 12 de octubre de 2000 para considerar [ese] asunto".⁵ El 12 de octubre de 2000, el OSD, habida cuenta de que no había oposición a la solicitud de los Estados Unidos, acordó acceder a la solicitud de los Estados

¹ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento del Grupo Especial que entendió inicialmente en el asunto, WT/DS108/AB/R, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 178.

² Informe del Grupo Especial inicial, WT/DS108/R, adoptado el 20 de marzo de 2000, modificado por el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, WT/DS108/AB/R, párrafo 8.8.

³ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, apartados a), b) y d) del párrafo 177.

⁴ WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000.

⁵ *Ibid.*

Unidos formulada en su carta de 29 de septiembre de 2000 y distribuida con la signatura WT/DS108/11.⁶

1.4 El 2 de octubre de 2000, las partes informaron al OSD de su entendimiento sobre el "Procedimiento acordado en virtud de los artículos 21 y 22 del Entendimiento sobre Solución de Diferencias y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* aplicable en el seguimiento de la diferencia Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las 'empresas de ventas en el extranjero'", concluido entre las partes el 29 de septiembre de 2000.⁷

1.5 El 15 de noviembre de 2000, el Presidente de los Estados Unidos firmó la Ley del Congreso de los Estados Unidos denominada "*Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales, de 2000*"⁸ (la "Ley"). Con la promulgación de esta legislación, los Estados Unidos consideraron que habían cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD sobre la diferencia y que la legislación era compatible con las obligaciones de los Estados Unidos en el marco de la OMC.⁹

1.6 El 17 de noviembre de 2000, las Comunidades Europeas solicitaron la celebración de consultas con los Estados Unidos de conformidad con el artículo 4 y el párrafo 5 del artículo 21 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* (el "ESD"), el artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el artículo 19 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el párrafo 1 del artículo XXIII del *GATT de 1994* en relación con la Ley. Las Comunidades Europeas consideraron que los Estados Unidos no habían cumplido las recomendaciones y resoluciones del OSD antes del 1º de noviembre de 2000. Además, las Comunidades Europeas alegaron que la Ley "según parec[ía] ... reproduc[ía] las infracciones del Acuerdo sobre la OMC cuya existencia fue constatada en la diferencia inicial, en lugar de eliminarlas".¹⁰

1.7 El 4 de diciembre de 2000 las partes celebraron consultas en Ginebra, pero las consultas no lograron resolver la diferencia.

1.8 El 7 de diciembre de 2000, las Comunidades Europeas solicitaron el establecimiento de un grupo especial dado que había "desacuerdo en cuanto a la existencia de medidas destinadas a cumplir las recomendaciones y resoluciones [del OSD] o a la compatibilidad de dichas medidas con un acuerdo abarcado". Las Comunidades Europeas presentaron la solicitud de conformidad con el artículo 6 y el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, el artículo 4 del *Acuerdo SMC*, el artículo 19 del *Acuerdo sobre la Agricultura* y el artículo XXIII del *GATT de 1994*, y conforme se prevé en el "Procedimiento acordado en virtud de los artículos 21 y 22 del Entendimiento sobre Solución de Diferencias y el artículo 4 del *Acuerdo SMC* aplicable en el seguimiento de la diferencia *Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las 'empresas de ventas en el extranjero'* sustanciada en la OMC" concluido por las Comunidades Europeas y los Estados Unidos el 29 de septiembre de 2000.¹¹

⁶ Véase el acta de la reunión del OSD celebrada el 12 de octubre de 2000, WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7.

⁷ Distribuido como documento WT/DS108/12, 5 de octubre de 2000.

⁸ *Public Law* 106-519 de los Estados Unidos, 114 Stat. 2423 (2000), Comunidades Europeas - Prueba documental 5; Estados Unidos - Prueba documental 1.

⁹ Acta de la reunión del OSD celebrada el 17 de noviembre de 2000, WT/DSB/M/92, párrafo 143.

¹⁰ WT/DS108/14 y Corr.1, 21 de noviembre de 2000.

¹¹ WT/DS108/16, 8 de diciembre de 2000.

1.9 En la reunión que celebró el 20 de diciembre de 2000 el OSD decidió, de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, someter al Grupo Especial que entendió inicialmente en el asunto la cuestión planteada por las Comunidades Europeas en el documento WT/DS108/16. En esa reunión del OSD, se acordó también que el Grupo Especial se estableciera con el mandato uniforme siguiente¹²:

"Examinar, a la luz de las disposiciones pertinentes de los acuerdos abarcados invocados por las Comunidades Europeas en el documento WT/DS108/16, el asunto sometido al OSD por las Comunidades Europeas en ese documento y formular conclusiones que ayuden al OSD a hacer las recomendaciones o dictar las resoluciones previstas en dichos acuerdos."

1.10 La composición del Grupo Especial fue la siguiente¹³:

Presidente: Sr. Crawford Falconer

Miembros: Sr. Didier Chambovey

Profesor Seung Wha Chang

1.11 Australia, el Canadá, la India, Jamaica y el Japón se reservaron el derecho de participar como terceros en el procedimiento del Grupo Especial.

1.12 El Grupo Especial se reunió con las partes los días 13 a 16 de marzo de 2001 y con los terceros el 14 de marzo de 2001.

1.13 El Grupo Especial presentó su informe provisional a las partes el 22 de junio de 2001. El 2 de julio de 2001, ambas partes solicitaron por escrito al Grupo Especial que reexaminara aspectos concretos del informe provisional. El 9 de julio de 2001, cada parte presentó observaciones escritas en relación con la solicitud escrita de la otra parte. El Grupo Especial presentó su informe definitivo a las partes el 23 de julio de 2001.

II. ELEMENTOS DE HECHO

2.1 El 15 de noviembre de 2000, los Estados Unidos promulgaron la Ley¹⁴, que deroga las disposiciones del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos ("IRC") relativas a la tributación de las empresas de ventas en el extranjero¹⁵, sujeta a determinadas disposiciones transitorias. Concretamente, la Ley especifica que, en general, las enmiendas introducidas por la Ley "se aplicarán a las transacciones efectuadas después del 30 de septiembre de 2000".¹⁶ Además, establece que

¹² Véase el documento WT/DS108/19, 5 de enero de 2001.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales, de 2000, United States Public Law 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), Comunidades Europeas - Prueba documental 5; Estados Unidos - Prueba documental 1.*

¹⁵ Véase el artículo 2 de la Ley, que deroga la subsección C de la parte III del subcapítulo N del capítulo 1 del IRC.

¹⁶ Ley, artículo 5(a).

después de esa fecha no podrán crearse nuevas EVE.¹⁷ Sin embargo, en el caso de las EVE existentes el 30 de septiembre de 2000, las enmiendas introducidas por la Ley no se aplicarán a ninguna transacción realizada en el curso de operaciones comerciales normales en las que participe una EVE y que tengan lugar: A) antes del 1º de enero de 2002; o B) después del 31 de diciembre de 2001, en cumplimiento de un contrato vinculante entre una EVE (o una persona vinculada) y una persona no vinculada en vigor el 30 de septiembre de 2000.¹⁸ El programa inicial relativo a las EVE está descrito en los párrafos 2.1 a 2.8 del informe que emitimos como Grupo Especial inicial.¹⁹

2.2 La Ley enmienda el IRC, entre otras cosas, insertando un nuevo artículo 114, cuyo título es "ingresos extraterritoriales". Bajo el epígrafe "exclusión", la Ley²⁰ dispone que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales". Bajo el epígrafe "excepción", la Ley²¹ establece que esta exclusión "no se aplicará a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas ...".

2.3 De conformidad con la Ley, determinados ingresos obtenidos por un "contribuyente" estadounidense²² pueden quedar exentos de impuestos. Tales ingresos --"ingresos extraterritoriales" que sean "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"-- pueden obtenerse con respecto a mercancías sólo en transacciones relativas a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.²³

2.4 La Ley define los "ingresos extraterritoriales" como los ingresos brutos de un contribuyente imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, esto es, entradas brutas generadas por determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas relativas a la venta o el arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso fuera de los Estados Unidos.²⁴

¹⁷ Ley, artículo 5(b)(1).

¹⁸ Ley, artículo 5(c)(1).

¹⁹ Véase *supra*, nota 2.

²⁰ Ley, artículo 3; artículo 114(a) del IRC.

²¹ Ley, artículo 3; artículo 114(b) del IRC.

²² Incluida una empresa extranjera que haya elegido ser tratada como una empresa estadounidense a los efectos de la Ley. Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 943(e) del IRC.

²³ Y, fuera de la esfera de las mercancías, dichos ingresos pueden obtenerse en relación con servicios relativos y subordinados a i) cualquier venta, intercambio u otra enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas o ii) cualquier arrendamiento financiero o alquiler de determinados bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas; en relación con servicios de ingeniería o arquitectura destinados a proyectos de construcción emplazados (o con un emplazamiento previsto) fuera de los Estados Unidos; o en relación con el suministro de servicios a una persona no vinculada para contribuir a la producción de determinadas entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior. Ley, artículo 3; artículo 942 del IRC. El único modo de obtener ingresos de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas que no implique bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas es a través de determinados servicios de ingeniería o arquitectura.

²⁴ Ley, artículo 3; artículos 114(e) y 942 del IRC. Observamos que la expresión entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior también incluye las entradas brutas del contribuyente por determinados servicios, algunos de los cuales deben conllevar bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas, como se indica *supra*, nota 23. El artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC, en relación con la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior", dice que dichas entradas no

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

- el 30 por ciento de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior²⁵ obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación,
- el 1,2 por ciento de las entradas brutas de comercio exterior²⁶ obtenidas por el contribuyente en esa operación, o
- el 15 por ciento de los ingresos de comercio exterior²⁷ obtenidos por el contribuyente como consecuencia de esa operación.²⁸

2.6 La expresión bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas significa bienes

"A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos,

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

incluirán entradas procedentes de una operación si los bienes o servicios de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a uso final en los Estados Unidos.

²⁵ La Ley define "los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" como ingresos de comercio exterior debidamente imputables a determinados procesos económicos extranjeros realizados fuera de los Estados Unidos o derivados del arrendamiento financiero o del alquiler fuera de los Estados Unidos de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Ley, artículo 3; artículo 941(c)(1) del IRC. La expresión "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" incluye "cualquier ingreso de comercio exterior obtenido por el contribuyente de la venta de bienes descritos en el párrafo (1) (B)". El artículo 3 de la Ley, artículo 941(c)(2) del IRC, relativo a las "disposiciones especiales aplicables a bienes objeto de arrendamiento financiero", también contiene determinadas "limitaciones" en el apartado (B), y el artículo 941(c)(3) del IRC contiene determinadas "disposiciones especiales".

²⁶ Es decir, con respecto a las mercancías, las entradas brutas generadas por determinadas operaciones que reúnen las condiciones establecidas relativas a la venta o arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso fuera de los Estados Unidos. Ley, artículo 3; artículo 942 del IRC. La expresión "entradas brutas de comercio exterior" también incluye determinadas entradas brutas procedentes de determinados servicios, algunos de los cuales deben conllevar bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Véase *supra*, nota 23.

²⁷ La Ley define los "ingresos de comercio exterior" como ingresos imponibles e imputables a las entradas brutas de comercio exterior (Ley, artículo 3; Ley, artículo 941(b)(1) del IRC).

²⁸ Ley, artículo 3; artículo 941(a)(1) del IRC. De conformidad con el artículo 941(a)(2) del IRC, los contribuyentes podrán calcular sus ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas con arreglo a uno de estos tres métodos, salvo el que tenga como resultado la mayor cantidad de tales ingresos.

- C) cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:
- (i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
 - (ii) costos directos de la mano de obra (determinados conforme a los principios del artículo 263A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos.²⁹ [...]

Determinados bienes están excluidos de la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", entre los que se encuentran el petróleo o gas (o cualquier producto primario de los mismos)³⁰, cualquier madera sin elaborar que sea una madera blanda³¹ y cualquier bien con respecto al cual el Presidente pueda declarar que la "oferta es escasa".³²

2.7 Por consiguiente, las definiciones, que contiene la Ley, de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y de entradas brutas de comercio exterior --que determinan los ingresos que constituyen ingresos extraterritoriales, ingresos de comercio exterior e ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas-- contienen al menos dos prescripciones que deben satisfacerse para que el contribuyente pueda acogerse a la exclusión tributaria: i) la prescripción de que las mercancías producidas dentro o fuera de los Estados Unidos estén destinadas principalmente a la venta, arrendamiento financiero o alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos³³ (denominada en el presente informe requisito de "uso fuera de los Estados Unidos"); y ii) la prescripción de que el justo valor de mercado de dichos bienes no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y costos directos de la mano de obra de trabajos realizados fuera de los Estados Unidos (denominado en el presente informe "limitación de artículos/mano de obra extranjeros").

2.8 Las entradas brutas de comercio exterior se generan en cualquier operación sólo si se cumplen determinados requisitos en materia de procesos económicos en el extranjero respecto de una operación.³⁴ Estos requisitos se cumplen si el contribuyente (o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente) ha participado fuera de los Estados Unidos en actividades de promoción (distintas de la publicidad), negociación o concertación del contrato relacionado con esa transacción, y los costos directos extranjeros (es decir, imputables a actividades especificadas realizadas fuera de los Estados Unidos) en que se incurra constituyen una proporción determinada de los costos directos totales³⁵ (esto es, imputables a actividades especificadas realizadas en cualquier

²⁹ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1) del IRC.

³⁰ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

³¹ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

³² Ley, artículo 3; artículo 943(a)(4) del IRC.

³³ Véase *supra*, párrafo 2.6.

³⁴ Ley, artículo 3; artículo 942(b) del IRC, excepto cuando las entradas brutas de comercio exterior de un contribuyente no exceden de 5 millones de dólares EE.UU.; véase el artículo 942(c) del IRC.

³⁵ Los costos directos extranjeros imputables a una operación generalmente deben exceder del 50 por ciento de los costos directos totales imputables a esa operación, pero también se satisfará el requisito si, con respecto a dos categorías de costos directos como mínimo, los costos directos extranjeros son iguales o superiores al 85 por ciento de los costos directos totales imputables a cada categoría (Ley, artículo 3; artículo 942(b)(2)(A)(ii) y (B)).

lugar). Las actividades especificadas relativas a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son:

- publicidad y promoción de ventas;
- trámite de los pedidos de los clientes y disposiciones para la entrega de los productos;
- transporte fuera de los Estados Unidos en relación con la entrega al cliente;
- preparación y transmisión de una factura o estado de cuenta finales o recibo del pago; y
- asunción del riesgo de crédito.³⁶

III. CONSTATAIONES SOLICITADAS POR LAS PARTES

3.1 Las Comunidades Europeas solicitan al Grupo Especial que constate que³⁷:

- a) El programa de sustitución de las EVE creado por la Ley de Sustitución de las EVE da lugar a subvenciones en el sentido del *Acuerdo SMC* y el *Acuerdo sobre la Agricultura*.
- b) El programa de sustitución de las EVE establece subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, en infracción del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Esta prohibición se ve respaldada y confirmada por el hecho de que esas subvenciones están específicamente relacionadas con las exportaciones en el sentido del punto e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*.
- c) La limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al párrafo 1 a) del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados, en infracción del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.
- d) Por consiguiente, el programa de sustitución de las EVE concede y mantiene subvenciones en infracción del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.
- e) El programa de sustitución de las EVE otorga a los productos de los Estados Unidos un trato más favorable que a los productos similares importados por lo que respecta al uso de esos productos para la producción de mercancías de exportación en el marco del programa, en infracción del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.
- f) El programa de sustitución de las EVE es incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* o, alternativamente, con el párrafo 3 del artículo 3 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 de dicho Acuerdo.

³⁶ Ley, artículo 3; artículo 942(b)(3) del IRC. El artículo 942(b)(4) dispone que se considerará que los contribuyentes "cumplen las prescripciones de este párrafo con respecto a cualquier operación de venta relativa a cualquier bien, si cualquier persona vinculada ha cumplido esas prescripciones en dicha operación o en cualquier otra operación de venta relativa a ese bien".

³⁷ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 29 y 259.

- g) Los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.
- h) Al no haber retirado las subvenciones EVE ni aplicado las resoluciones y recomendaciones del OSD dentro del plazo establecido por este último, los Estados Unidos también han incumplido las obligaciones contraídas en virtud del artículo 21 del *ESD*.

3.2 Además, las Comunidades Europeas "solicitan al Grupo Especial que dicte una resolución preliminar en el sentido de que los terceros tienen derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formule esa resolución preliminar y la comunique a las partes y a los terceros lo antes posible después de la recepción de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos y antes de la fecha establecida para la presentación de las segundas comunicaciones escritas".³⁸

3.3 Los Estados Unidos piden al Grupo Especial que constate lo siguiente:³⁹

- a) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.
- b) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no constituye una subvención prohibida supeditada al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.
- c) La Ley no requiere que se otorgue a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos similares nacionales en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.
- d) La exclusión de los ingresos extraterritoriales del pago de impuestos en los Estados Unidos establecida por la Ley no es incompatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8, o el párrafo 3 del artículo 3 y el artículo 8, del *Acuerdo sobre la Agricultura*.
- e) Los Estados Unidos han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en la diferencia relativa a las *EVE*.
- f) Los terceros en el presente procedimiento no tienen derecho a obtener los escritos de réplica de las partes.

³⁸ Primera comunicación de las Comunidades Europeas, anexo A-1, párrafo 260.

³⁹ Primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 239.

IV. ARGUMENTOS DE LAS PARTES

4.1 Los argumentos de las partes se exponen en las comunicaciones presentadas por éstas al Grupo Especial. Las comunicaciones de las partes se adjuntan al presente informe como anexos (véase la lista de anexos, página iii).

V. ARGUMENTOS DE LOS TERCEROS

5.1 Los argumentos de los terceros, Australia, el Canadá, la India y el Japón, se exponen en las comunicaciones presentadas por éstos al Grupo Especial y se adjuntan al presente informe como anexos (véase la Lista de anexos, página iii). Sólo un tercero, Jamaica, no ha presentado ninguna comunicación escrita o declaración oral al Grupo Especial.

VI. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO

A. ACCESO DE LOS TERCEROS A LOS ESCRITOS DE RÉPLICA

6.1 En su Primera comunicación escrita, las Comunidades Europeas solicitaron "al Grupo Especial que dict[ara] una resolución preliminar en el sentido de que los terceros [tenían] derecho a recibir todas las comunicaciones escritas de las partes presentadas antes de la reunión del Grupo Especial, y que formul[ara] esa resolución preliminar y la comuni[cara] a las partes y a los terceros lo antes posible después de la recepción de la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos y antes de la fecha establecida para la presentación de las segundas comunicaciones escritas".⁴⁰

6.2 En respuesta, los Estados Unidos pidieron que constatáramos que los terceros en el presente procedimiento no tenían derecho a obtener los escritos de réplica de las partes.⁴¹

6.3 El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial dio traslado a las partes de la siguiente decisión⁴²:

Decisión del Grupo Especial en relación con la solicitud presentada
por las Comunidades Europeas relativa al acceso de los terceros
a los escritos de réplica de las partes

1 El procedimiento de trabajo adoptado por el Grupo Especial dispone que los terceros "recibirán copias de las primeras comunicaciones escritas de las partes" y que "[c]ualquier parte podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones". Las Comunidades Europeas sostienen que el procedimiento de trabajo está en contradicción con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* ya que no exige que los terceros reciban *todas* las comunicaciones de las partes anteriores a la única reunión sustantiva del Grupo Especial en un procedimiento acelerado de grupo especial en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*. Las Comunidades Europeas solicitan al Grupo Especial que resuelva que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales anteriores a la reunión única del Grupo Especial.¹ Los Estados Unidos nos piden que deneguemos esta solicitud.²

⁴⁰ Primera comunicación escrita de las Comunidades Europeas, anexo A-1, párrafo 260. Véanse los párrafos 247-258 relativos a los argumentos de las Comunidades Europeas en apoyo de esta solicitud.

⁴¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 239 f). Véanse los párrafos 234-238 relativos a los argumentos aducidos por los Estados Unidos en respuesta a la solicitud de las Comunidades Europeas.

⁴² Hemos introducido determinados cambios técnicos en el texto de la decisión.

2. Por las razones que se exponen *infra*, no consideramos que el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* exija que los terceros reciban todas las comunicaciones de las partes anteriores a la reunión (incluidos los escritos de réplica) en el contexto de un procedimiento acelerado sustanciado en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*, en el que se celebra sólo una reunión de las partes y los terceros con el grupo especial. Por consiguiente, denegamos la solicitud de las CE.

3. El argumento de las CE está basado en el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*, que dispone lo siguiente: "Se dará traslado a los terceros de las comunicaciones de las partes en la diferencia presentada al grupo especial en su primera reunión".

4. Al adoptar la decisión, tomamos nota de la importancia que el argumento de las CE atribuye al texto del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*³, así como a determinadas consideraciones percibidas en el *ESD*.⁴ También tenemos presentes las normas de la *Convención de Viena* sobre interpretación de los tratados, incluida la necesidad de evitar aislar las palabras de un tratado de su contexto.⁵

5. Para empezar, observamos la referencia expresa que hace el párrafo 3 del artículo 10 a la "primera" reunión del grupo especial. A nuestro juicio, esta referencia a "las comunicaciones ... presentadas al grupo especial en su *primera* reunión" (sin cursivas en el original) no puede interpretarse de modo que se prive de sentido a la palabra "primera". Su utilización claramente presupone un contexto en el que haya más de una reunión del grupo especial. Esto refleja el hecho de que la referencia en cuestión se hace en el contexto de los procedimientos normales de los grupos especiales.

6. Conforme a dichos procedimientos, los grupos especiales normalmente celebran dos reuniones. La documentación se presenta antes de cada una de esas reuniones.⁶ Los terceros normalmente no tienen derecho a oír las declaraciones orales de las partes en ninguna reunión del grupo especial (incluida la primera reunión). En cambio, asisten a una sesión destinada a terceros, especial y única, reservada para tal fin, que se celebra tras la primera reunión del grupo especial con las partes.⁷ Se debe hacer hincapié en que en ese contexto el claro efecto del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* es limitar los derechos de los terceros a recibir sólo las primeras comunicaciones escritas de las partes (presentadas en la primera reunión) y no los escritos de réplica de las partes (presentados en la segunda reunión).

7. Los grupos especiales establecidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 deben seguir los procedimientos de los grupos especiales estipulados en el *ESD*. No obstante, están obligados a hacerlo en un contexto concreto, a saber, en el contexto de plazos mucho más cortos. Como consecuencia de ello, este Grupo Especial decidió celebrar una sola reunión, y no dos, como se habría hecho normalmente (es decir, en el contexto de un procedimiento con plazos más largos). Nuestro procedimiento de trabajo mantiene la práctica de obtener de las partes dos series de documentos en forma de primeras comunicaciones escritas y escritos de réplica (ambas, sin embargo, antes de la única reunión del Grupo Especial). Además, observamos que las partes estuvieron de acuerdo con estas disposiciones. De hecho, reconocieron que preferían que fuera así.

8. En nuestra opinión, el texto mismo del párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* no trata expresamente el alcance del acceso de los terceros a las comunicaciones en una situación en la que haya sólo una reunión debido a las limitaciones impuestas por el párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*. Esto se desprende del texto mismo que, como se ha señalado *supra* en el párrafo 5, se refiere a la "primera" reunión. Sin embargo, nos

corresponde interpretar el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* "... de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".⁸

9. A este respecto, el Grupo Especial entiende que el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*, para ser efectivo, debe interpretarse en el sentido de que limita los derechos de los terceros en el presente procedimiento a acceder sólo a las primeras comunicaciones escritas, y no incluye el acceso a los escritos de réplicas. En ausencia de disposiciones explícitas o expresas en contrario por lo que respecta a un procedimiento sustanciado en virtud del párrafo 5 del artículo 21 en el que se celebra sólo una reunión del grupo especial, no podemos encontrar ninguna base que justifique un enfoque contrario. Los redactores del *ESD* restringieron los derechos de los terceros. No compete a este Grupo Especial ampliarlos en el procedimiento en virtud del párrafo 5 del artículo 21.⁹

10. Tampoco por lo que se refiere a esa cuestión, vemos que haya ninguna otra razón por la que no pueda considerarse que este enfoque tiene un alto grado de consonancia con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD*. A nuestro juicio, se trata de una decisión que garantiza la mayor coherencia en la aplicación para la situación de todas las partes. Como se ha señalado, si el Grupo Especial hubiera decidido celebrar dos reuniones con las partes -que es la situación más frecuente prevista en el artículo 10 y en el Apéndice 3 del *ESD*- los terceros habrían recibido las comunicaciones escritas presentadas con anterioridad a la primera reunión, pero no los escritos de réplica ni otras comunicaciones posteriores. Por consiguiente, conforme al procedimiento más frecuente, los terceros habrían estado exactamente en la misma situación en que están ahora con respecto a su capacidad para exponer opiniones al Grupo Especial. Por lo tanto, a nuestro juicio, el procedimiento que hemos adoptado establece un paralelismo más cercano con el grado de acceso previsto en el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* que si *exigiera* que los terceros reciban los escritos de réplica. En consecuencia, a nuestro juicio, dicho procedimiento de trabajo está en consonancia con el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* en un procedimiento de solución de diferencias en el que sólo se celebra una reunión sustantiva.

11. Además, dimos a las partes la oportunidad de formular observaciones sobre el proyecto de procedimientos de trabajo y de calendario y en ningún momento ninguna de ellas formuló ninguna observación con respecto a posibles modificaciones de este aspecto del procedimiento de trabajo.

12. Por último, si bien reconocemos que sería posible ampliar los derechos de los terceros si surgen circunstancias especiales, observamos que ningún tercero ha solicitado ningún derecho de tercero distinto de los mencionados en nuestro procedimiento de trabajo, y no vemos ninguna razón especial por la que algún tercero en el presente caso necesite derechos de tercero ampliados.

13. Aun cuando rechazamos la solicitud de las CE de que resolvamos que se permita a los terceros recibir todas las comunicaciones de las partes principales presentadas con anterioridad a la única reunión del Grupo Especial, recordamos que, de conformidad con nuestro procedimiento de trabajo, "[c]ualquiera de las partes podrá decidir facilitar a los terceros una copia de su réplica o de otras comunicaciones".

¹ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 247 y siguientes.

² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 237.

³ Por ejemplo, Primera comunicación de las CE, anexo A-1, párrafos 251 y 252.

⁴ *Ibid.*, párrafos 253 y 254.

⁵ De conformidad con el artículo 31 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* (23 de mayo de 1969, 1155 U.N.T.S. 331; 8 I.L.M. 679), en la medida en que refleja el derecho internacional consuetudinario, el Grupo Especial debe interpretar el párrafo 3 del artículo 10 del *ESD* "de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".

⁶ Apéndice 3 del *ESD*, párrafos 4-7.

⁷ *Ibid.*, párrafos 5 y 6.

⁸ Véase *supra*, nota 5.

⁹ Observamos que al menos otros dos grupos especiales del párrafo 5 del artículo 21 adoptaron una posición similar. Véase el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 que entendió en el asunto *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles, Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS126/RW, adoptado el 11 de febrero de 2000, párrafo 3.9. Véase el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21 que entendió en el asunto *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón, Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000, párrafo 7.5.

B. ORDEN DE PRESENTACIÓN DE LOS ESCRITOS DE RÉPLICA

6.4 El 12 de febrero de 2001, los Estados Unidos enviaron una comunicación escrita al Grupo Especial en la que le solicitaban que modificase el calendario del presente procedimiento a fin de establecer una presentación consecutiva, en lugar de simultánea, de las segundas comunicaciones escritas de las partes. Los Estados Unidos, declararon que, conforme al calendario existente, los Estados Unidos tendrían que presentar sus respuestas a la segunda comunicación de las CE en la declaración oral que se formularan durante la reunión del Grupo Especial. En opinión de los Estados Unidos, la presentación consecutiva facilitaría en mayor medida la labor del Grupo Especial. Los Estados Unidos afirmaron que mientras las Comunidades Europeas podían refutar nuevo material de los Estados Unidos en su escrito de réplica, los Estados Unidos no podían. Además, los Estados Unidos adujeron que las Comunidades Europeas tenían la oportunidad de presentar dos comunicaciones escritas, mientras que los Estados Unidos estaban limitados a una.

6.5 El 14 de febrero de 2001, las Comunidades Europeas enviaron una comunicación escrita al Grupo Especial, en la que le pedían que "rechazara esta solicitud" y manifestaban su sorpresa por el hecho de que los Estados Unidos estuvieran intentando reabrir esta cuestión en esta avanzada etapa del procedimiento, una vez finalizado el plazo para solicitar resoluciones preliminares. Las Comunidades Europeas afirmaron que "el párrafo 6 del artículo 12 del *ESD* exigía réplicas simultáneas" y que anteriores procedimientos de grupos especiales sustanciados en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* también habían seguido esta norma. Las Comunidades Europeas declararon que cabía suponer que estas consideraciones habían llevado al Grupo Especial a rechazar la solicitud de los Estados Unidos en la reunión de organización celebrada con las partes en diciembre de 2000.

6.6 El 21 de febrero de 2001, el Grupo Especial dio traslado a las partes de la decisión siguiente:

Decisión del Grupo Especial referente a la solicitud de los Estados Unidos
relativa al orden de la presentación de los escritos de réplica

1. Hemos examinado minuciosamente la solicitud de los Estados Unidos de 12 de febrero de 2001 de que establezcamos una presentación consecutiva, en lugar de simultánea, de las segundas comunicaciones escritas de las partes, así como la comunicación de 14 de febrero de 2001 que las Comunidades Europeas presentaron en respuesta.

2. Recordamos que adoptamos nuestro procedimiento de trabajo tras haber oído las opiniones de las partes, incluidas sus opiniones en relación con la cuestión del orden de presentación de sus escritos de réplica. No creemos que desde entonces haya tenido lugar ningún acontecimiento ni se haya planteado ninguna consideración que exija que volvamos a examinar este aspecto de nuestro procedimiento de trabajo, en particular habida cuenta de la avanzada etapa en que se encuentra actualmente el procedimiento y de las dificultades inherentes al ajuste de otros aspectos del calendario del Grupo Especial que haría necesario ese cambio.

3. Por consiguiente, rechazamos la solicitud de los Estados Unidos de que cambiemos el calendario del Grupo Especial por lo que respecta al orden de presentación de las segundas comunicaciones escritas de las partes. Señalamos que los Estados Unidos, así como las Comunidades Europeas, si así lo desearan, podrían responder a las réplicas de la otra parte, o hacer observaciones sobre ellas, en las declaraciones orales que formulen en la reunión sustantiva.

VII. REEXAMEN INTERMEDIO

7.1 El Grupo Especial presentó su informe provisional a las partes el 22 de junio de 2001. El 2 de julio de 2001, ambas partes solicitaron por escrito que el Grupo Especial reexaminara aspectos concretos del informe provisional. El 9 de julio de 2001, cada parte presentó por escrito observaciones sobre la solicitud presentada por la otra parte.

A. OBSERVACIONES INICIALES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

7.2 Las **Comunidades Europeas** sugieren que insertemos referencias al informe del Grupo Especial que entendió en el asunto *Canadá - Automóviles*⁴³ en las notas de pie de página relativas a los párrafos 8.148 y 8.157. El **Grupo Especial** ha insertado dicha referencia en la nota de pie de página 262 y ha aclarado su razonamiento en el párrafo 8.157.

7.3 Las **Comunidades Europeas** afirman que reflejamos inexactamente el argumento que formulara en relación con el trato que la Ley concede a los productos importados frente a los productos nacionales en el párrafo 8.151 (y nota de pie de página 264). El **Grupo Especial** ha modificado la redacción en este párrafo (y en la nota 264).

7.4 Las **Comunidades Europeas** también aducen que la formulación que apareció inicialmente en el párrafo 8.164 sugería que el OSD había modificado un informe de grupo especial que había sido adoptado, al referirse a una fecha contenida en nuestro informe inicial y a continuación afirmar que el OSD había aplazado posteriormente esa fecha. A juicio de las CE, el OSD acordó acceder a la solicitud de los Estados Unidos tal como estaba formulada en el documento WT/DS108/11, que se refería a un plazo fijado (implícitamente) por el OSD para que los Estados Unidos *adoptaran* las

⁴³ *Infra*, párrafo 231.

"medidas necesarias"; el OSD no afectó a la recomendación explícita de que las subvenciones relativas a las EVE "se deb[ían] retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre de 2000". Las Comunidades Europeas sostienen que el párrafo 8.171 también era inexacto por lo que respecta a la especificación del OSD en la presente diferencia. Los **Estados Unidos** discrepan de la "errónea caracterización que las Comunidades Europeas hicieron de la solicitud de los Estados Unidos a la que se accedió" en la reunión del OSD de 12 de octubre de 2000. Según los Estados Unidos, en esa reunión, los Estados Unidos solicitaron, y se les concedió, una prórroga del plazo dentro del cual habían de retirar la medida. El **Grupo Especial** ha efectuado cambios en los párrafos 8.164 y 8.171 para reflejar con mayor claridad su entendimiento de la solicitud de los Estados Unidos a la que accedió el OSD. Asimismo, hemos introducido cambios en el párrafo 8.169 a fin de mantener la coherencia.

7.5 Las **Comunidades Europeas** sostienen que no es apropiado que formulemos una recomendación en el presente caso, ya que con arreglo al párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* nuestro mandato es resolver un desacuerdo. A juicio de las CE, esto reemplaza la disposición normalmente aplicable, contenida en los artículos 7 y 11 del *ESD*, de que un grupo especial formule conclusiones que ayuden al OSD a hacer recomendaciones y dictar resoluciones. Las Comunidades Europeas aducen que en nuestro informe inicial ya hemos hecho la recomendación a la que se refiere el artículo 19 del *ESD*. El **Grupo Especial**, tras tomar nota de que los Estados Unidos no respondieron a esta observación de las CE y de que la práctica en esta esfera no ha sido enteramente coherente en procedimientos sustanciados en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD*⁴⁴, estima que la recomendación inicial adoptada por el OSD el 20 de marzo de 2000 sigue en vigor. Por ello, hemos suprimido el que inicialmente era el párrafo 9.3 del informe provisional (y hemos efectuado el consiguiente cambio en el título de la sección IX del informe).

B. OBSERVACIONES INICIALES DE LOS ESTADOS UNIDOS

7.6 Los **Estados Unidos** alegan que hemos omitido hacer referencia en la sección II al hecho de que no se permiten las bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero respecto de ingresos extraterritoriales excluidos, así como indicar que los "antecedentes legislativos" de la Ley "dejan en claro que como la exclusión establecida por la Ley estaba destinada a evitar la doble imposición, no se permiten las bonificaciones fiscales en relación con ingresos excluidos para evitar la doble mitigación de la doble imposición". Los Estados Unidos solicitan la inserción de un nuevo párrafo en ese sentido. Las **Comunidades Europeas** consideran que el nuevo párrafo propuesto por los Estados Unidos es engañoso e innecesario, pero que si contempláramos la posibilidad de incluir una referencia al artículo 3 de la Ley; artículo 114(d) del IRC, también deberíamos incluir una referencia al artículo 3 de la Ley; artículo 943(d) del IRC. El **Grupo Especial** señala que en el examen que

⁴⁴ Determinados grupos especiales del párrafo 5 del artículo 21 del *ESD* han hecho recomendaciones (véanse, por ejemplo, el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Comunidades Europeas - Régimen para la importación, venta y distribución de bananos - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Ecuador*, WT/DS27/RW/EUCU, adoptado el 6 de mayo de 1999; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón - Recurso al párrafo 5 del artículo 21 por el Canadá*, WT/DS18/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *México - Investigación antidumping sobre el jarabe de maíz con alta concentración de fructosa procedente de los Estados Unidos*, WT/DS132/RW, distribuido el 22 de junio de 2001), mientras que otros no las han hecho (véanse, por ejemplo, el informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Australia - Subvenciones concedidas a los productores y exportadores de cuero para automóviles - Recurso de los Estados Unidos al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS126/RW, adoptado el 20 de marzo de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000; informe del Grupo Especial del párrafo 5 del artículo 21, *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles, Recurso del Brasil al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, adoptado el 4 de agosto de 2000, WT/DS70/RW).

realizó en relación con la nota 59 del *Acuerdo SMC, infra*, párrafos 8.76 a 8.108, se refiere a algunos de estos elementos y los explica detalladamente. Por ello, hemos introducido modificaciones en la nota 197 para asegurar que los textos de los informes del Senado y de la Cámara de Representantes mencionados por los Estados Unidos queden debidamente reflejados en la parte sustantiva de nuestro análisis.

7.7 Los **Estados Unidos** sostienen que el párrafo 2.3 es inexacto porque afirma que determinados ingresos "pueden quedar" en lugar de "quedan" exentos de impuestos, y que el párrafo 2.7 era inexacto porque afirmaba que las definiciones de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y de entradas brutas de comercio exterior determinan los ingresos que "pueden" constituir ingresos extraterritoriales (en lugar de "ingresos que constituyen ingresos extraterritoriales"). Las **Comunidades Europeas** entienden que hemos empleado la palabra "pueden" en el párrafo 2.3 porque, de conformidad con la Ley⁴⁵, los contribuyentes pueden optar por excluir determinadas entradas de las entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, de modo que los ingresos correspondientes no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Las Comunidades Europeas no objetan el cambio propuesto con respecto al párrafo 2.7. El **Grupo Especial** ha mantenido la expresión "pueden quedar" en el párrafo 2.3. A nuestro juicio, esta expresión caracteriza más exactamente la situación, principalmente porque, de conformidad con la Ley⁴⁶, la expresión "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" no incluirá las entradas de un contribuyente procedentes de una operación si el contribuyente opta por que no se tengan en cuenta dichas entradas. Tras tomar nota de que las Comunidades Europeas no objetan el cambio propuesto por los Estados Unidos en el párrafo 2.7 y recordar el hecho de que los ingresos que "constituyen" ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no han de quedar necesariamente exentos de impuestos, hemos efectuado el cambio solicitado en el párrafo 2.7.

7.8 Los **Estados Unidos** aducen que nuestro informe indicó inexactamente --en los párrafos 2.3, 2.4 y 2.5 (nota de pie de página 26)-- que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas podían generarse sólo por la venta o arrendamiento financiero de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y sostienen que dichos ingresos también pueden ser generados por determinados servicios, incluidos los servicios de ingeniería o arquitectura, independientemente de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Las **Comunidades Europeas** están de acuerdo en que los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas pueden obtenerse en relación con servicios de arquitectura o ingeniería prestados fuera de los Estados Unidos. Las Comunidades Europeas sostienen que éste es el único caso en el que pueden obtenerse entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior que no implica bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, pero que esto no se ha considerado pertinente para el debate y no se analiza en ninguna parte del informe. El **Grupo Especial** ha hecho determinadas inserciones en las notas de pie de página 23, 24 y 26 para aclarar que pueden generarse entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior en determinadas operaciones relativas a servicios que conllevan bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, así como en servicios de ingeniería o arquitectura destinados a proyectos de construcción emplazados (o con un emplazamiento previsto) fuera de los Estados Unidos y que no conlleven bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas. Señalamos que, por lo que respecta a las mercancías, los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas sólo pueden generarse en determinadas operaciones que conlleven bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas y que inicialmente nos habíamos referido a la Ley

⁴⁵ Ley, artículo 3; artículo 942(a)(3).

⁴⁶ Ley, artículo 3; artículo 942(a)(3).

sólo por lo que respecta a las mercancías, y no habíamos analizado la Ley por lo que respecta a los servicios.

7.9 Los **Estados Unidos** también sostienen que omitimos incorrectamente un elemento de la definición de "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" en el párrafo 2.5, nota de pie de página 25. Las **Comunidades Europeas** sostienen que una definición completa de ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior habría de tener en cuenta todas las disposiciones del artículo 941(c) del IRC. El **Grupo Especial** ha insertado el elemento adicional establecido en la Ley (artículo 3; artículo 941(c)(2) del IRC), tal como lo identificaron los Estados Unidos, y también ha hecho referencia a los restantes párrafos de la disposición en cuestión.

7.10 Los **Estados Unidos** sugieren que incorporemos el texto exacto de la Ley a la descripción que hacemos del requisito de uso fuera de los Estados Unidos en el párrafo 2.7. Las **Comunidades Europeas** no objetan esta sugerencia. El **Grupo Especial** ha reflejado todos los términos del texto de la Ley⁴⁷ en la descripción que hace en el párrafo 2.7 del dicho requisito.

7.11 Los **Estados Unidos** sostienen que en el párrafo 3.3 la lista de las constataciones que habían solicitado estaba incompleta, dado que no incluía la constatación solicitada de que los terceros en el presente procedimiento no tenían derecho a obtener los escritos de réplica de las partes. Las **Comunidades Europeas** sostienen que nos referimos a esta solicitud estadounidense en el párrafo 6.2. El **Grupo Especial**, si bien señala que abordó tales cuestiones de procedimiento en la sección VI de su informe, y que ya se había referido específicamente a esta solicitud de los Estados Unidos en el párrafo 6.2, ha insertado la constatación solicitada por los Estados Unidos en el párrafo 3.3. A fin de mantener la coherencia, también hemos insertado en el párrafo 3.2 la constatación de procedimiento solicitada por las Comunidades Europeas.

7.12 Los **Estados Unidos** objetan la cita que hacemos, en el párrafo 8.38, del artículo 941(a)(1) del IRC en apoyo de nuestra conclusión de que el texto de la Ley no es concluyente en relación con la cuestión de si los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos. A juicio de los Estados Unidos, esta cita es inexacta y, como los Estados Unidos sostienen que habían explicado durante el procedimiento⁴⁸, la norma establecida en esta disposición funciona como un mecanismo de cálculo para determinar la cuantía de la exclusión de los ingresos brutos. Las **Comunidades Europeas** consideran que no es necesario efectuar ningún cambio en este párrafo y que, aun cuando el artículo 941(a)(1) del IRC incluye un "mecanismo de cálculo", la presencia de dicho mecanismo confirma que no son los "ingresos extraterritoriales" como tales los que quedan excluidos, sino sólo parte de ellos (y sólo si se cumplen determinadas condiciones). Las Comunidades Europeas sostienen que la referencia al artículo 941(a)(1) del IRC meramente confirma la conclusión a la que ya se llega mediante la referencia al artículo 114 del IRC, una disposición que deja en claro que sólo una fracción de la "categoría" "ingresos extraterritoriales" --ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas-- puede realmente quedar "excluida" (si se cumplen las condiciones pertinentes). El **Grupo Especial** toma nota de estas observaciones y mantiene la referencia a la disposición en cuestión. Es la estructura de la disposición, interpretada en conjunción con las demás disposiciones pertinentes de la Ley, la que proporciona la base para nuestro análisis en el párrafo 8.38.

7.13 Los **Estados Unidos** sostienen que en el párrafo 8.40 (y en otras partes del informe), parecemos atribuir importancia al hecho de que la exclusión de los ingresos extraterritoriales está (según el Grupo Especial) basada en "condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos". Repetimos esta frase varias veces, por lo que cabe suponer, aducen los Estados Unidos,

⁴⁷ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1)(B) del IRC.

⁴⁸ Los Estados Unidos se refieren a la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 7 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 10-13.

que debemos considerar este hecho significativo. Sin embargo, a juicio de los Estados Unidos la pertinencia de este hecho no es fácilmente observable y no queda aclarada por nuestro análisis. En efecto, los Estados Unidos sostienen que hay una contradicción intrínseca entre nuestro "rechazo de la pertinencia del concepto de especificidad", en la nota 108, y nuestra "repetida invocación de las 'condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos' como razón para constatar que la exclusión que establece la Ley constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían". A los Estados Unidos les parece que estamos diciendo una de estas dos cosas: 1) que la exclusión aplicable a los ingresos extraterritoriales constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían porque la exclusión es "altamente selectiva"; o 2) que cualquier exclusión de ingresos brutos, independientemente de lo amplia que pueda ser, constituye la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. En opinión de los Estados Unidos, es esencial que aclaremos nuestro análisis en relación con este punto. Las **Comunidades Europeas** sostienen que la referencia que hacemos a las "condiciones altamente selectivas" para obtener el beneficio fiscal no está en contradicción con nuestro "rechazo de la pertinencia del concepto de 'especificidad'". Según las Comunidades Europeas, nuestra posición en relación con el concepto de especificidad queda claramente explicada en la nota de pie de página 108. A juicio de las Comunidades Europeas, excluir la pertinencia, al interpretar el artículo 1 del *Acuerdo SMC*, de un concepto que se hace pertinente en virtud del artículo 2 del Acuerdo (esto es, una vez que se determina que existe una subvención), de ningún modo nos exime de considerar la estructura de una medida para determinar si se condonan ingresos que "en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1. Las Comunidades Europeas no ven ninguna razón para cambiar este párrafo y señalan que los Estados Unidos no formulan ninguna propuesta precisa. El **Grupo Especial** no percibe ninguna contradicción en su método de análisis. Como indicamos *infra*, párrafo 8.26, "al considerar como 'no imponibles' determinados ingresos sobre la base de condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos, la Ley efectivamente extrae dichos ingresos de otra situación ...". Esta "extracción" selectiva en virtud de la Ley, que tratamos en nuestro análisis del párrafo 1 a) del artículo 1, es conceptualmente distinta del concepto de especificidad en el sentido del párrafo 2 del artículo 1 y del artículo 2 del *Acuerdo SMC*. Sin embargo, hemos hecho determinadas aclaraciones en relación con nuestro razonamiento en el texto de la sección VIII(B)(1)(b)(i) de nuestro informe, incluida la nota 108.

7.14 Los **Estados Unidos** aducen que en los párrafos 8.67 y 8.72 afirmamos que una diferenciación en el trato *-dado* que no se puede dar un trato menos favorable a los productos vendidos en el mercado interno que a los productos destinados a la exportación- constituye una supeditación a la exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. A juicio de los Estados Unidos, el análisis que hacemos de este punto no logra establecer una conexión entre la norma que formulamos y el texto real del párrafo 1 a) del artículo 3. En opinión de los Estados Unidos, deberíamos colmar esta laguna de nuestro análisis para añadir claridad a la solución que damos a una cuestión fundamental en la presente diferencia. A juicio de las **Comunidades Europeas**, la referencia a la "diferenciación en el trato" se "conecta" fácilmente con el texto real del párrafo 1 a) del artículo 3, contrariamente a la sugerencia de los Estados Unidos. Según las Comunidades Europeas, esto lo dejamos perfectamente claro en el párrafo 8.72. Las Comunidades Europeas sostienen que si deseamos aclarar aún más a los Estados Unidos el texto del párrafo 8.67, podríamos insertar un texto que aclarara que la diferenciación en el trato se refiere al hecho de que se reúnan o no las condiciones para acogerse a la exención fiscal. El **Grupo Especial** no coincide con la opinión de los Estados Unidos de que no logramos establecer una conexión entre la norma que formulamos y el texto del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. En este contexto, recordamos que un examen de la supeditación *de jure* en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 exige examinar si la supeditación a la exportación resulta evidente con arreglo a los términos mismos de la Ley, o puede deducirse necesariamente de ellos (*infra*, párrafos 8.55 y 8.56). Más adelante consideramos que los términos de la Ley dejan en claro que la subvención no se puede obtener en relación con mercancías producidas en los Estados Unidos, vendidas para uso dentro de los Estados Unidos (*infra*, párrafo 8.60). Es el trato diferenciado previsto en la Ley --esto es, si se exportan mercancías de

producción estadounidense, se puede obtener la subvención, mientras que si se venden en el mercado interno, no se puede obtener-- lo que hace que la Ley esté supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.

7.15 Con respecto a los párrafos 8.76 a 8.108, los **Estados Unidos** sostienen que las partes discreparon durante el procedimiento en cuanto a qué parte soportaba la carga de la prueba con respecto a la nota 59. Sin embargo, sostienen los Estados Unidos, en el análisis que hacemos en la nota 59 y de la condición de la Ley como una "medida destinada a evitar la doble imposición", en ningún momento indicamos qué parte soportaba la carga de la prueba.⁴⁹ A juicio de los Estados Unidos, el análisis que hacemos de la cuestión relativa a la nota 59 es inadecuado e incompleto sin una explicación sobre cómo asignamos la carga de la prueba. Las **Comunidades Europeas** no están de acuerdo en que tengamos que "indicar qué parte soportaba la carga de la prueba", como solicitaron los Estados Unidos, y señalan que el Órgano de Apelación ha confirmado en varias ocasiones que esto no es necesario.⁵⁰ Las Comunidades Europeas interpretan el informe provisional en el sentido de que no era necesario que examináramos la cuestión de la carga de la prueba porque teníamos toda la información que necesitábamos para llegar a las conclusiones a las que llegamos. A juicio de las CE, un examen detallado de la cuestión de la carga de la prueba sólo es realmente necesario cuando las pruebas son incompletas o tienen igual peso. Según las Comunidades Europeas, la ausencia de un examen específico de la carga de la prueba también es compatible con el enfoque del Grupo Especial de no examinar, y en consecuencia no prejuzgar, la cuestión de si la última frase de la nota 59 es una excepción al párrafo 1 a) del artículo 3 o no. Las Comunidades Europeas sostienen que en respuesta a la solicitud de los Estados Unidos podríamos explicar que, aun cuando las Comunidades Europeas hubieran de soportar la carga de probar que las condiciones de la última frase de la nota 59 no se cumplieron, consideramos que las Comunidades Europeas habían satisfecho esta carga. El **Grupo Especial** está de acuerdo con los Estados Unidos en que es adecuado que identifiquemos quién soporta la carga de la prueba en relación con esta cuestión.⁵¹ Por consiguiente, hemos aclarado *infra*, en el párrafo 8.90, que, a nuestro juicio, los Estados Unidos soportan la carga de la prueba en este contexto. En cualquier caso, consideramos que las pruebas y la argumentación aducidas por ambas partes eran suficientes para permitirnos ponderar adecuadamente estas pruebas y esta argumentación al formular nuestra constatación. Además, aun cuando las Comunidades Europeas soportaran la carga

⁴⁹ Asimismo, los Estados Unidos observan que también nos abstuvimos de tratar la carga de la prueba respecto de otras cuestiones. Sin embargo, señalan los Estados Unidos, no había ningún desacuerdo grave en cuanto a que las CE, como reclamante, soportaban la carga de la prueba respecto de estas otras cuestiones.

⁵⁰ Las Comunidades Europeas citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Corea - Medida de salvaguardia definitiva impuesta a las importaciones de determinados productos lácteos ("Corea - Productos lácteos")*, WT/DS98/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafo 145; el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *India - Protección mediante patente de los productos farmacéuticos y los productos químicos para la agricultura*, WT/DS50/AB/R, adoptado el 16 de enero de 1998, párrafo 74; y, más reciente, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Tailandia - Derechos antidumping sobre los perfiles de hierro y acero sin alear y vigas doble T procedentes de Polonia ("Tailandia - Vigas doble T")*, WT/DS122/AB/R, adoptado el 5 de abril de 2001, párrafo 134.

⁵¹ En cambio, entendemos que un grupo especial no está obligado a formular una resolución expresa acerca de si se ha establecido una presunción *prima facie* antes de proceder a examinar las pruebas presentadas a efectos de réplica. Véase, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre *Corea - Productos lácteos*, *supra*, nota 50, párrafo 145: "No hay en el ESD ... ninguna disposición que obligue a un grupo especial a formular una resolución expresa acerca de si el reclamante ha establecido una presunción *prima facie* de violación antes de pasar a examinar los medios de defensa y pruebas del demandado". Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre *Tailandia - Vigas doble T*, *supra*, nota 50, párrafo 134: "... no es obligación de un grupo especial formular, en todos y cada uno de los casos, una constatación independiente y específica de que una parte ha satisfecho la carga de la prueba con respecto a una determinada alegación o de que una parte ha refutado una presunción *prima facie*".

de probar que la Ley no estaba comprendida en el ámbito de la última frase de la nota 59, consideramos que las Comunidades Europeas satisficieron esta carga.

7.16 Los **Estados Unidos** sostienen que la última frase del párrafo 8.102 parecía haber pasado por alto el primer elemento de la parte relativa a los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" de la Ley, que excluye los ingresos imputables a procesos económicos en el extranjero.⁵² A juicio de los Estados Unidos, la última frase del párrafo 8.102, al igual que el análisis que hicimos al respecto, era inexacta e incompleta en la medida en que no tenía en cuenta este elemento de la parte relativa a los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior". Según las **Comunidades Europeas**, estas observaciones de los Estados Unidos parecen ser un intento bastante artificial por hacer que incluyamos en el informe la consideración de un argumento que los Estados Unidos plantearon por primera vez en las observaciones que formularon sobre las respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial (y que no parecía guardar ninguna verdadera relación con ellas) y que no se había debatido durante el procedimiento. Las Comunidades Europeas sostienen que los Estados Unidos parecen aducir que puede haber una relación entre la magnitud de los "procesos económicos en el extranjero" y la cuantía de los ingresos excluidos cuando los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se calculan sobre la base de los ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior de conformidad con el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC. Si bien las Comunidades Europeas consideran que no cabe esperar que traten esta compleja cuestión en esta etapa del procedimiento, formularon varias observaciones breves para demostrar que los argumentos son infundados. Las Comunidades Europeas afirman que el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC constituye sólo uno de los dos modos de calcular los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" que, a su vez, es sólo uno de los tres modos de calcular los "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". El artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(B) del IRC establece el modo alternativo para calcular los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" en el que parecen estar ausentes la palabra "imputables" o la expresión "debidamente imputables" en las que los Estados Unidos parecen basarse. Según las Comunidades Europeas, el método previsto en el artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1) del IRC para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, sobre la base de los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" de hecho corresponde al cálculo de los ingresos de las EVE sobre la base de la fijación de los precios en condiciones de plena competencia previsto en el programa inicial relativo a las EVE (por lo que la exclusión es del 30 por ciento). Al igual que en el caso del programa relativo a las EVE, esta disposición no puede servir para justificar el programa de sustitución de las EVE, habida cuenta de que los contribuyentes siempre pueden emplear la base más favorable para calcular la exención. En este sentido, las Comunidades Europeas observan que la definición de entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior también abarca los ingresos por concepto de arrendamiento (artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1)(B) y (C)(ii) del IRC). Según las Comunidades Europeas, al plantear este argumento, los Estados Unidos efectivamente nos están pidiendo que nos pronunciemos sobre un programa hipotético, que en la actualidad no existe, al pedirnos que imaginemos un sistema en el que la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas (esto es, los "ingresos por concepto de venta y arrendamiento en el exterior" calculados con arreglo al artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC) pueda supuestamente guardar alguna relación con la cantidad de actividad en el extranjero. Hay muchas razones por las que ese programa hipotético basado en el artículo 3 de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC tampoco sería una "medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Sin embargo, sostienen las Comunidades Europeas, podemos simplemente negarnos a pronunciarnos sobre ese programa hipotético, al igual que nos negamos a pronunciarnos sobre un

⁵² Los Estados Unidos se refieren al artículo 3, de la Ley; artículo 941(c)(1)(A) del IRC; Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 33, nota 39; y Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafos 64-68.

programa hipotético relativo sólo a transacciones totalmente extranjeras en el párrafo 8.163 del informe (aun cuando, sostienen las CE, nos beneficiamos de un oportuno debate mantenido entre las partes en relación con la cuestión de las transacciones totalmente extranjeras). Las Comunidades Europeas formularon algunas sugerencias sobre la redacción para el caso de que efectivamente deseáramos introducir cambios en nuestro informe. A la luz de las observaciones formuladas por las partes, el **Grupo Especial** ha hecho determinadas aclaraciones en el texto del párrafo 8.102 y ha insertado la nota de pie de página 204.

7.17 Los **Estados Unidos** aducen que la idea central del párrafo 8.104 parece ser que una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59 debe ser de carácter general. A juicio de los Estados Unidos, nada en el texto de la nota 59 sugiere que sea necesaria una medida amplia. Del mismo modo, nada en el texto de dicha nota sugiere que no se permita a un Miembro emplear bonificaciones fiscales como medida destinada a evitar la doble imposición con respecto a algunos productos o a algunos tipos de operaciones y el método de exención con respecto a otros productos u otros tipos de operaciones. Análogamente, sostienen los Estados Unidos, nada en el texto de la nota 59 sugiere que no se permita a un Miembro emplear una combinación de bonificaciones fiscales y método de exención con respecto a una sola operación. En el presente caso es un hecho indiscutible que el método de exención da lugar a un trato fiscal más favorable para las exportaciones. Por ello, un "legislador razonable" -función que, según los Estados Unidos, "el Grupo Especial se ha asignado a sí mismo"- puede muy bien decidir "dictar normas, tales como la Ley", que emplea una combinación de métodos para evitar la doble imposición. Por consiguiente, en opinión de los Estados Unidos, deberíamos aclarar nuestro análisis de la nota 59 explicando por qué una medida destinada a evitar la doble imposición, en el sentido de la nota, debe ser de carácter general. Alternativamente, si los Estados Unidos han interpretado erróneamente nuestra posición, deberíamos explicar por qué consideramos pertinente la falta de uniformidad percibida en la Ley o, para emplear nuestro término, "asombroso". Las **Comunidades Europeas** no interpretan que estemos diciendo que las medidas pertinentes en el marco de la nota 59 deban ser de carácter general, o que deban ser "amplias". Las Comunidades Europeas sostienen que quizá deseemos examinar las observaciones siguientes en caso de que prefiramos desarrollar más nuestro razonamiento para responder a la solicitud de los Estados Unidos. A juicio de las Comunidades Europeas, ponderamos correctamente "la estructura y el diseño generales" de la medida específica sometida a examen, y, basados en los rasgos específicos de ésta, adoptamos una decisión acerca de si era una medida "[destinada] a evitar" la doble imposición. Por lo que respecta concretamente a la referencia hecha a los antecedentes legislativos, las Comunidades Europeas sostienen, como observó el Órgano de Apelación en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, y reiteró en el asunto *Chile - Bebidas alcohólicas* (a los que, según las Comunidades Europeas, también convendría que nos remitiéramos), que se ha de proceder "[al] examen del diseño, la arquitectura y la estructura de una medida fiscal precisamente para permitir la identificación de los objetivos o fines de la medida *tal como se revelan o están objetivados en la medida misma*" (las cursivas son de las CE).⁵³ Para que conste y para evitar cualquier posible malentendido, las Comunidades Europeas reiteran que no aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que el método de exención tenga como resultado un trato fiscal más favorable para las exportaciones -lo que, por lo tanto, no es un hecho indiscutible- y nos remiten a la explicación que las CE dieron de su posición.⁵⁴ El **Grupo Especial** ha tomado nota de estas observaciones de las partes. Discrepamos de la caracterización que los Estados Unidos hacen de nuestra constatación en el sentido de que exija que una medida sea "amplia" o "general" para estar comprendida en el ámbito de la quinta frase de la nota 59. Recordamos las declaraciones que hacemos *infra*, párrafo 8.97, de que la Ley es inusualmente amplia para ser una medida cuyo objetivo es *evitar* la doble imposición y que, al mismo

⁵³ Informe del Órgano de Apelación sobre *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas* ("*Chile - Bebidas alcohólicas*"), WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adoptado el 12 de enero de 2000, párrafo 71.

⁵⁴ Las Comunidades Europeas se refieren a las Respuestas de las Comunidades Europeas a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 54 a 57 y, en particular, párrafo 56.

tiempo, la Ley es excesivamente limitada para ser una medida cuyo objetivo declarado es evitar la doble imposición. Además, señalamos en ese párrafo que "la ley se superpone a un amplio sistema de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición mediante bonificaciones por los impuestos pagados en el exterior, y su aplicación no está destinada a cubrir situaciones donde no existan esos acuerdos". Concretamente, reiteramos que no hay ninguno de estos elementos que, tomado por separado, nos llevaría necesariamente a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada para *evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero; pero tomados en conjunto, nos llevan a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada para *evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59. Por lo que respecta al argumento alternativo de los Estados Unidos de que deberíamos explicar por qué consideramos pertinente, o "asombrosa", la falta de uniformidad percibida en la Ley, recordamos la declaración que hacemos *infra*, párrafo 8.95, de que "consideramos que la relación entre la medida y su fin expreso -vale decir "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero ..."- debe ser fácilmente apreciable". Como indicamos en ese párrafo, tratamos de determinar si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero concentrando nuestro examen en un análisis de la estructura, el diseño y el funcionamiento generales de la Ley, en el contexto más amplio del régimen fiscal de los Estados Unidos. Consideradas en su conjunto, la amplitud de la Ley-- en determinados aspectos -- y su carácter restringido -- en otros aspectos, en conjunción con los demás aspectos de la estructura y el diseño de la Ley que examinamos nos llevan a constatar que la relación entre la medida y su fin declarado no es fácilmente apreciable. Por consiguiente, hemos mantenido nuestro texto original y hemos hecho una inserción en la nota de pie de página 197.

7.18 También hemos introducido determinadas modificaciones y aclaraciones técnicas en los párrafos 1.13, 8.60, 8.66, 8.80, 8.91, 8.94, 8.95, 8.97, 8.104, 8.105, 8.107, 8.108, 8.163 y 9.1, así como en determinadas notas de pie de página vinculadas a esos párrafos.

VIII. CONSTATAIONES

A. ENFOQUE ADOPTADO POR EL GRUPO ESPECIAL PARA EL EXAMEN DE LAS ALEGACIONES FORMULADAS POR LAS CE EN LA PRESENTE DIFERENCIA

8.1 Observamos que las Comunidades Europeas han confirmado que, en su opinión, "ya no habría una subvención prohibida en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*" si los Estados Unidos eliminaran el requisito de que los bienes estuvieran destinados a uso fuera de los Estados Unidos y la "limitación del contenido extranjero" al 50 por ciento.⁵⁵ Por consiguiente, centraremos nuestro examen de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas en estos dos aspectos de la Ley.

B. REQUISITO DE "USO FUERA DE LOS ESTADOS UNIDOS"

1. Alegaciones en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

a) método de análisis

8.2 En el examen que hicimos en la diferencia inicial de las alegaciones formuladas por las Comunidades Europeas en relación con el párrafo 1 a) del artículo 3, nos ocupamos primero de las cuestiones que se derivan de los artículos 1 y 3 del *Acuerdo SMC*, en vez de las cuestiones que se derivan de la nota de pie de página 59 correspondiente al punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I al *Acuerdo SMC*. El Órgano de Apelación

⁵⁵ Respuesta de las CE a la Pregunta 39 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 148.

constató que no existía ningún "error jurídico" en este método de análisis.⁵⁶ Las partes tampoco impugnan expresamente dicho método en este procedimiento del párrafo 5 del artículo 21. En consecuencia, adoptaremos el mismo método de análisis para el presente procedimiento del párrafo 5 del artículo 21.

b) si existe una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*

i) *contribución financiera*

8.3 La primera cuestión que abordamos en la presente diferencia es si al "excluir" de los "ingresos brutos" determinados "ingresos extraterritoriales", la Ley da origen a una "contribución financiera" en forma de condonación de "ingresos públicos que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.4 Las Comunidades Europeas sostienen que la Ley da origen a una "contribución financiera" en forma de condonación de "ingresos públicos que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Las CE opinan que no existe en los Estados Unidos una norma impositiva general que excluya de la imposición a los ingresos extraterritoriales. La mayoría de los ingresos extraterritoriales (es decir, la parte que no constituye ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) está sujeta al tipo impositivo normal.⁵⁷ Las Comunidades Europeas aducen que la Ley no define cualitativamente una clase o categoría de ingresos que esté excluida de la base impositiva, sino que establece condiciones para la no imposición de una parte de los ingresos extraterritoriales (a saber, los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas), que en otro caso serían imposables.⁵⁸

8.5 Las CE opinan que el artículo 114(a) del IRC constituye una "exclusión o exención limitada" que confirma la norma general de imposición de ámbito mundial para los ingresos de las personas físicas o jurídicas estadounidenses.⁵⁹ Por lo que se refiere a "los ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa"⁶⁰, las Comunidades Europeas afirman que la "norma nacional vigente" de los Estados Unidos establece que esos ingresos son imposables si son obtenidos por una empresa de los Estados Unidos, con arreglo al artículo 11, en conjunción con el artículo 61 del IRC. Si esos ingresos son obtenidos por una empresa extranjera, son imposables con arreglo al artículo 881 del IRC si se trata de ingresos de fuente estadounidense, o con arreglo al artículo 882 del IRC si están "efectivamente relacionados" con negocios o actividades comerciales de los Estados Unidos.⁶¹ Las

⁵⁶ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 89.

⁵⁷ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 51.

⁵⁸ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 57, 61.

⁵⁹ Respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 135.

⁶⁰ Segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 68.

⁶¹ Segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 68; respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 124 y siguientes. En respuesta a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 118-121 y siguientes, las Comunidades Europeas sostienen que "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 imposables en los Estados Unidos. Si la compañía extranjera es filial de una compañía norteamericana, los ingresos serían imposables 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 antiaplazamiento de la subparte F del IRC. La compañía, con todo, conforme a la norma estadounidense de aplicación general, puede

Comunidades Europeas aducen también que el "punto de referencia" para evaluar el Programa "ampliado"⁶² de sustitución de las EVE con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 sería la situación vigente si no se cumplieren las condiciones (en particular, la venta "no para uso dentro de los Estados Unidos" y la "limitación del contenido extranjero"). Por tanto, en opinión de las CE, la Ley, excepto en el caso de una compañía extranjera que no sea filial de una compañía estadounidense⁶³, da origen a una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían" y por consiguiente a una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.6 Los Estados Unidos afirman que la nueva medida no constituye una "contribución financiera" en el sentido corriente, a tenor del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Los Estados Unidos sostienen que con arreglo al sentido corriente de los términos del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 tomado en su conjunto, "condonar ingresos públicos que en otro caso se percibirían significa que un gobierno se ha abstenido de recaudar ingresos que en otras circunstancias se le deberían legalmente".⁶⁴ Los Estados Unidos afirman que la Ley redefine el concepto de ingresos brutos y que la definición corregida de los ingresos brutos constituye la "norma nacional vigente" a efectos de tributación en los Estados Unidos. Como los Estados Unidos no están legalmente facultados para gravar algo que no esté incluido en la definición de "ingresos brutos", no hay una norma general en materia de tributación que se aplicaría "si no fuera por" la definición de ingresos brutos.⁶⁵ Por tanto, los impuestos sobre los ingresos extraterritoriales no son "condonados", y no "se percibirían en otro caso".⁶⁶ Los Estados Unidos sostienen que si la Ley no existiera, los ingresos definidos como ingresos extraterritoriales podrían no estar sujetos a impuestos o estar sujetos a impuestos menos elevados.⁶⁷ La "excepción" referente a los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas constituye una excepción

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)".

⁶² Las Comunidades Europeas sostienen que en la Ley se pueden distinguir dos subvenciones. En su primera comunicación escrita, las Comunidades Europeas explican que "con el propósito de distinguir las, se referirán a la subvención otorgada con respecto a la exportación de mercancías producidas en los Estados Unidos como a la 'subvención básica de sustitución de las EVE' y a la subvención conferida a las operaciones con mercancías producidas en el exterior como a la 'subvención ampliada de sustitución de las EVE'. Cuando no haya necesidad de distinguir los dos casos, las CE harán referencia a ambas en general como a la 'subvención de sustitución de las EVE' o las 'subvenciones de sustitución de las EVE'. Véase la Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 64. Utilizamos estos términos para describir el argumento expuesto por las CE, pero no hacemos nuestra dicha terminología.

⁶³ Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 122. Las CE sostienen: "Si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la operación, los ingresos no serían imponibles en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente. En ese caso, la aplicación del Programa de sustitución de las EVE no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos." Sin embargo, posteriormente, las Comunidades Europeas afirman: "... 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". Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 123.

⁶⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 61.

⁶⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2 párrafo 77.

⁶⁶ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 79.

⁶⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 101-105.

recaudatoria, es decir, que si no existiera, todos los ingresos extraterritoriales estarían excluidos de los ingresos brutos y la recaudación sería menor.⁶⁸ Los Estados Unidos sostienen que excluir de tributación en los Estados Unidos a los ingresos extraterritoriales representa una modificación de la jurisdicción impositiva estadounidense y del "punto de referencia normativo" para gravar en los Estados Unidos "los ingresos de fuentes extranjeras".⁶⁹

8.7 Los Estados Unidos sostienen que el artículo 61 del IRC sólo puede entenderse a la luz de las otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación y que el artículo 114 del IRC es parte integrante del artículo 61 del IRC. Los Estados Unidos sostienen que las CE en la práctica piden al Grupo Especial 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. Sin embargo, en el sistema de los Estados Unidos, "ingresos brutos" es una expresión que no se aplica a todos los ingresos, sino únicamente a los definidos por el IRC.⁷⁰ Según los Estados Unidos, el método aplicado en la Ley se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y el Órgano de Apelación [realizadas en la diferencia inicial].⁷¹

8.8 Para comenzar a analizar si la Ley implica una contribución financiera, recordamos en primer lugar que el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* estipula, en la parte pertinente, lo siguiente:

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

a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:

...

ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales) [se omite la nota de pie de página]; ...

8.9 Como se ha señalado *supra*, la cuestión que analizamos es si la Ley da origen a "ingresos condonados que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.10 Recordamos que, en la diferencia inicial, el Órgano de Apelación coincidió en gran parte con nuestro análisis del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. El Órgano de Apelación afirmó:

"... '*condonación*' de los ingresos '*que en otro caso se percibirían*' implica que el gobierno ha recaudado menos ingresos de los que habría recaudado en una situación distinta, vale decir '*en otro caso*'. Además, las palabras '*se condonen*' sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que '*en otro caso*' podría haber percibido. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar *todos* los ingresos. Por lo tanto, debe haber algún

⁶⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 81.

⁶⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 71-72.

⁷⁰ Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 51.

⁷¹ Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 8.

punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que "en otro caso" se habrían percibido. Por lo tanto, coincidimos con el Grupo Especial en que el término 'en otro caso se percibirían' implica cierto tipo de comparación entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación. También coincidimos con el Grupo Especial en que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión. Aceptar el argumento de los Estados Unidos de que el punto de referencia para determinar cuáles son los ingresos que 'en otro caso se percibirían' debería ser distinto de la norma nacional vigente del Miembro en cuestión sería implicar que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC obligan en cierta forma a los Miembros a elegir un tipo determinado de sistema fiscal; esto no es así. En principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee. También tiene la libertad de *no* gravar determinadas categorías de ingresos. Pero en ambos casos el Miembro debe respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC. Por lo tanto, los ingresos que 'en otro caso se percibirían' dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente."⁷²

8.11 Recordamos además que el Órgano de Apelación confirmó la utilización que hicimos en la diferencia inicial de un criterio de "si no fuera por" para ver si existían ingresos condonados que "en otro caso se percibirían". En opinión del Órgano de Apelación, esta norma jurídica era una "base sólida de comparación" porque no era difícil en esa diferencia establecer en qué forma se habrían gravado los ingresos de las EVE devengados en el extranjero ("de no haber sido por" la medida impugnada).⁷³ Sin embargo, el Órgano de Apelación opinó que tenía

"... ciertas reservas para aplicar cualquier criterio jurídico, por ejemplo el criterio de 'si no fuera por', en lugar de aplicar el texto concreto del tratado. Además, vacilaríamos en particular en utilizar ese criterio si su aplicación estuviese limitada a situaciones en que realmente existiera una medida alternativa, en virtud de la cual los ingresos en cuestión estarían gravados de no existir la medida impugnada. Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada ..."⁷⁴

8.12 Dado que ambas partes utilizaron en los argumentos que nos expusieron parte de la terminología citada en el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, y dado que los Estados Unidos afirman que el método utilizado por ellos en la Ley "se atiene fielmente al texto del Acuerdo y a las constataciones del Grupo Especial y del Órgano de Apelación...[realizadas en la diferencia inicial]"⁷⁵, estimamos que el texto del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, junto con las citas mencionadas *supra* de la decisión del Órgano de Apelación, constituyen un punto de partida conveniente (si bien, no necesariamente el único posible) para analizar la medida que nos ocupa.

⁷² Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

⁷³ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

⁷⁴ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

⁷⁵ Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 8.

8.13 En particular, seguimos opinando que la base para comparar, en un análisis con arreglo al párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si se condonan los ingresos "que en otro caso se percibirían" deben ser las normas tributarias aplicadas por el Miembro correspondiente.

8.14 Con este planteamiento de la cuestión, insistimos en nuestra opinión de que para discernir si los ingresos "se percibirían en otro caso" no estamos presuponiendo que esto sólo se pueda averiguar cuando resulta factible un examen puramente mecánico. Indudablemente, si fuese así, se darían motivos a un Miembro demandado para sostener que lo que un reclamante aduce ser la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían nunca sería lo que se percibiría en primer término. Es más, sería lógico suponer que todo Miembro que aplicase ese régimen impugnado tendría todas las razones para garantizar que no existiese un vínculo automático o explícito con la situación de lo que "en otro caso se percibiría". El propio Órgano de Apelación prestó atención a esta circunstancia cuando observó, a propósito del criterio de "si no fuera por":

"Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual no hubiese una norma general que se aplicara formalmente a los ingresos en cuestión en ausencia de la medida impugnada."⁷⁶

8.15 De hecho, merece la pena subrayar que lo mismo podría decirse de los términos efectivos del *Acuerdo SMC*, por lo que se refiere a la propia expresión "que en otro caso se percibirían". Si esta expresión se interpretase de una manera igualmente estrecha y formalista, la consecuencia práctica sería exactamente la misma. Con ello cualquier Miembro que tuviera el cuidado suficiente de hacer desaparecer todo vínculo formal manifiesto entre una medida en litigio y su régimen infractor lograría efectivamente quedar protegido de las disciplinas efectivas del *Acuerdo SMC*. El Miembro podría afirmar que lo que se alega que son ingresos condonados que en otro caso se hubieran percibido, simplemente nunca se habrían percibido en primer término. La afirmación de cumplimiento por un Miembro demandado equivaldría a una defensa definitiva, lo cual resulta manifiestamente absurdo y quitaría toda eficacia en la práctica a las disposiciones del *Acuerdo SMC*.

8.16 Por supuesto, esto no significa que uno pueda irse al otro extremo. Como ha observado igualmente el Órgano de Apelación:

"... las palabras 'se condonen' sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que 'en otro caso' podría haber percibido. Esto no puede, sin embargo, ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar todos los ingresos. ..."⁷⁷

8.17 Por consiguiente, no se puede simplemente afirmar en abstracto que los ingresos "en otro caso se percibirían". Tampoco se puede presuponer. La clave consiste en aplicar un juicio crítico a los hechos de la cuestión. Al proceder de esa manera, seguimos el razonamiento del Órgano de Apelación, a saber, que la comparación ha de hacerse entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los que se percibirían en alguna otra situación, y que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión.⁷⁸

8.18 Al seguir este razonamiento, subrayamos que si bien la investigación no puede ser intrínsecamente presuntiva o especulativa, tampoco puede ser tan exigente o limitativa que haga necesario llegar al punto de establecer una relación deductiva matemática entre la medida impugnada

⁷⁶ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 91.

⁷⁷ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

⁷⁸ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

y la situación infractora. Interpretar el *Acuerdo SMC* de esta última manera expondría a un grupo especial a incurrir precisamente en la consecuencia manifiestamente absurda mencionada en el párrafo 8.15 *supra*. El punto clave es que las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión constituyen la base para la comparación. Por consiguiente, toda constatación de que los ingresos se han condonado debe estar firmemente apoyada en ese fundamento.

8.19 Esto, en nuestra opinión, proporciona una base sólida para evaluar de manera razonable si la afirmación de un Miembro demandado de que no se percibiría ningún ingreso en primer término, es, de hecho válida o no, o si la medida impugnada enmascara efectivamente la esencia de lo que constituye realmente la condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.

8.20 Habida cuenta de estos elementos, pasaremos ahora a examinar las normas fiscales del Miembro en cuestión, en este caso los Estados Unidos, con el fin de definir una base de comparación a los efectos de la investigación que llevamos a cabo para determinar si existe una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Para ello, analizamos en primer lugar la Ley.

8.21 Con arreglo a la Ley, determinados ingresos quedan "excluidos" de tributación. Para constituir "ingresos extraterritoriales"⁷⁹, "excluidos", los ingresos deben cumplir varias condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos estrictamente selectivos.⁸⁰ Entre las condiciones cualitativas figuran, en primer lugar y sobre todo, los requisitos relativos al uso fuera de los Estados Unidos⁸¹ y la limitación de artículos/mano de obra extranjeros.⁸² Además, la Ley estipula, por ejemplo, que determinados bienes constituyen "bienes excluidos"⁸³, y no están incluidos dentro de la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Dentro de esos bienes se incluyen, entre otros "el petróleo o gas (o cualquier producto primario de los mismos)" y "cualquier madera sin elaborar que sea una madera blanda".⁸⁴ Además, la Ley estipula que el Presidente puede declarar también excluidos bienes que en otro caso podrían constituir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, pero cuya "oferta es escasa".⁸⁵ Durante el período en que así se

⁷⁹ La Ley define los "ingresos extraterritoriales" como los ingresos brutos imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior, esto es, generadas por la venta de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" para uso final fuera de los Estados Unidos (Ley, artículo 3, artículos 114(e) y 942 del IRC). La Ley define los "ingresos de comercio exterior" como los ingresos imponibles imputables a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior (Ley, artículo 3, artículos 941(b)(1) y 942 del IRC. *Supra*, párrafos 2.4-2.6).

⁸⁰ La Ley define los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas como la cantidad de ingresos brutos que, de ser excluidos, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles en determinadas cantidades definidas en la propia Ley. Véanse la Ley, artículo 3; el artículo 941(a)(1) del IRC descritos *supra*, párrafo 2.5.

⁸¹ Véanse la Ley, artículo 3; y el artículo 943(a)(1)(B) del IRC por lo que se refiere a la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas", así como, por ejemplo, el artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC por lo que se refiere a la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior".

⁸² Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1)(C) del IRC por lo que se refiere a la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas".

⁸³ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

⁸⁴ Véase la Ley, artículo 3; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

⁸⁵ Véase la Ley, artículo 3; artículo 943(a)(4) del IRC.

declaren, esos bienes no recibirán el trato reservado a los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y por consiguiente los ingresos obtenidos en operaciones relativas a esos bienes no podrán recibir el trato fiscal que concede la Ley.

8.22 Como explicamos *infra*, cuando los ingresos no reúnan las condiciones establecidas para ser considerados como ingresos extraterritoriales excluidos en el sentido de la Ley, quedan sometidos a tributación.

8.23 En concordancia con el planteamiento esbozado en el párrafo 8.17 *supra*, nuestra tarea consiste en evaluar si, en esencia, esta "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" se puede acertadamente catalogar como una situación en la cual no se percibe intrínsecamente ningún ingreso, o si constituye una situación en la cual los ingresos que en otro caso se percibirían se condonan. Para proceder así, contemplamos la situación general como un todo integrado.

8.24 A este respecto, tomamos nota de la afirmación formulada por los Estados Unidos según la cual el concepto de "ingresos brutos", que figura en el artículo 61 del IRC, sólo puede entenderse a la luz de otras disposiciones del IRC que definen sus términos y su aplicación, y el artículo 114 (que "excluye" de los ingresos brutos a los ingresos extraterritoriales con la "excepción" de los ingresos de comercio exterior que no reúnen las condiciones establecidas) "es 'parte integrante' del artículo 61 del IRC".⁸⁶ Sin embargo, nos parece significativa la declaración formulada por las CE y aceptada por los Estados Unidos, a saber, que el artículo 114 es una entre varias exclusiones específicas de la definición de los ingresos brutos contenida en el artículo 61.⁸⁷

8.25 Basándonos en ello, para nosotros está claro que cuando los ingresos no quedan "excluidos" de los "ingresos brutos" por no cumplir las condiciones estrictamente selectivas de la Ley, no quedan resguardados contra la tributación. Constituyen parte de los ingresos brutos y están sometidos a tributación⁸⁸ con arreglo a las normas fiscales de los Estados Unidos que en otro caso serían aplicables. Llegar a esta conclusión no constituye una especulación ni una invención de un derecho a percibir impuestos cuando ese derecho está manifiestamente ausente. Tampoco constituye una mera presunción o afirmación de una posibilidad hipotética en abstracto, separada del contexto de las normas fiscales aplicables de los Estados Unidos. Al contrario, está fundada en el modo real de funcionamiento del régimen fiscal de los Estados Unidos. Basándonos en ello, nos parece claro que existe una norma nacional "vigente"⁸⁹ y que la medida controvertida significa, de hecho, apartarse efectivamente de la misma. En este sentido, entendemos, por ejemplo, que los ingresos de un

⁸⁶ Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 51.

⁸⁷ Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 58, donde hace referencia a la respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 132.

⁸⁸ Hacemos notar que, para recurrir a la "exclusión" fiscal, una empresa extranjera debe optar por ser asimilada a las nacionales, mientras que una sucursal extranjera de una empresa estadounidense no necesita optar por ser asimilada a las nacionales (véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A 2, párrafo 139 ("... la Ley se aplica a las sucursales extranjeras de empresas estadounidenses que fabrican fuera de los Estados Unidos sin necesidad de opción. Esto es así porque con arreglo a la legislación de los Estados Unidos las sucursales extranjeras de las empresas estadounidenses no se tratan como entidades separadas a efectos fiscales"). Señalamos además la afirmación formulada por las Comunidades Europeas de que si una compañía extranjera que no sea una filial de una compañía estadounidense realiza la operación, los ingresos no serían imponibles en los Estados Unidos ni directa ni indirectamente y la Ley "no daría lugar a subvención, porque no se condonarían ingresos" (Respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 122).

⁸⁹ Véase el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

contribuyente estadounidense que sea una empresa obtenidos en operaciones que no impliquen entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior o bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas normalmente estarían sujetos a tributación, con arreglo al artículo 11 del IRC, en conjunción con los artículos 61 y 63 del IRC.⁹⁰ Las empresas extranjeras pagan impuestos en los Estados Unidos con respecto a los ingresos "procedentes de fuentes que se hallen dentro de los Estados Unidos", con arreglo al artículo 881 del IRC, y con respecto a los ingresos "que tienen conexión efectiva con una actividad comercial o empresarial estadounidense", con arreglo al artículo 882 del IRC.

8.26 Al considerar como "no imponibles" determinados ingresos sobre la base de condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos, la Ley extrae efectivamente esos ingresos de otra situación. El deslinde que hace la Ley (de manera negativa, mediante una serie de condiciones cualitativas -y cuantitativas-) con respecto a los ingresos que reúnen las condiciones para quedar "excluidos" de los "ingresos brutos" no se puede comprender racionalmente como un concepto autónomo en sí mismo, sino únicamente mediante la comparación con otra situación a la que la propia Ley se refiere explícitamente. Esta otra situación es la que prevalece cuando las condiciones fijadas en la Ley para obtener la "exclusión" *no* se cumplen, en particular, por ejemplo, cuando las mercancías están destinadas al uso *dentro* de los Estados Unidos o cuando no cumplen la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, lo cual nos lleva a la conclusión de que su caracterización correcta es la de una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían.

8.27 Además, no vemos ningún otro aspecto que sirva de contrapeso y nos pueda llevar razonablemente a una conclusión en otro sentido. Aun cuando se trate de discernir algún tipo de lógica y de coherencia generales para la "exclusión" de los "ingresos extraterritoriales" que pudiera, incluso hipotéticamente, llevarle a uno (y no estamos suponiendo que lo haría) a modificar la opinión de que constituyen ingresos que "en otro caso se percibirían", en el presente caso no resulta manifiesta ninguna lógica de ese tipo.

8.28 Por ejemplo (y sin perjuicio del carácter que pueda tener esa medida con arreglo al *Acuerdo SMC*) resulta patente que la Ley no representa un sistema coherente para las ganancias obtenidas por las empresas únicamente de las actividades en el extranjero. Las condiciones que se han de reunir son tales que el acceso a ella está, de hecho, cuidadosamente circunscrito para hacerlo posible únicamente, por ejemplo, en el caso de las mercancías, sólo respecto de *determinadas* mercancías (a saber, *determinados* "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas") producidas dentro o fuera de los Estados Unidos, cuando esas mercancías sean para "uso fuera de los Estados Unidos" y cuando esas mercancías cumplan la limitación de artículos/mano de obra extranjeros que se incluye en la definición de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". En resumen, a uno le queda la impresión de que simplemente se prevén determinadas situaciones especiales para lo que en otro caso hubiera constituido el régimen común de obligaciones tributarias con respecto a los ingresos de que se trate.

8.29 Añadimos que, en nuestra opinión, si bien los términos del *Acuerdo SMC* están suficientemente claros, su aplicación a los hechos de la multiplicidad de regímenes de los Miembros no resultará necesariamente obvia. En efecto, discernir lo que podría describirse como "la norma nacional vigente" para un determinado régimen fiscal puede constituir una labor particularmente exigente. En la práctica más corriente, puede resultar bastante difícil discernir qué constituye la

⁹⁰ CE-Prueba documental 21 y EE.UU.-Prueba documental 4. El artículo 11 del IRC estipula: "por la presente se gravan los ingresos imponibles de todas las empresas por cada ejercicio fiscal". El artículo 61, en la parte correspondiente, estipula que: "salvo disposición en contrario en el presente subtítulo, por ingresos brutos se entiende todos los ingresos obtenidos de cualquier fuente ...". El artículo 63 del IRC dispone en general que "ingresos imponibles son los ingresos brutos menos las deducciones permitidas por el presente capítulo".

excepción, si la hay, y qué constituye la regla. Pero los términos del *Acuerdo SMC* resultan claramente de aplicación general: nada hay en ellos que afirme que únicamente deberán aplicarse cuando los resultados sean evidentes. Sea como sea, en la presente diferencia no nos encontramos ante una situación de tal complejidad. Esta diferencia no supone una invitación a debatir si la botella está media llena o medio vacía. Como se ha expuesto sucintamente *supra*, hemos examinado la configuración esencial y la fundamentación que se han presentado. En ese examen hemos sopesado consideraciones tales como el grado de condicionalidad, la gama de limitaciones y la forma en que la medida controvertida se relaciona con el régimen general. Tomados en conjunto, esos elementos nos permiten evaluar la naturaleza de la relación existente entre la medida controvertida y el régimen general. Gracias a esto precisamente estamos en condiciones de hacer la apreciación que exigen los términos del *Acuerdo SMC*.

8.30 Teniendo en cuenta estas consideraciones, opinamos que, mediante la "exclusión" fiscal que proporciona la Ley, el Gobierno de los Estados Unidos condona ingresos que en otro caso se percibirían, en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1. En nuestra opinión, por consiguiente, se produce una "contribución financiera" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.31 Recordamos que en su informe sobre la diferencia inicial, el Órgano de Apelación se refirió en varias ocasiones al concepto de "categorías" de ingresos, e indicó que un Miembro tiene la "libertad de no gravar determinadas categorías de ingresos".⁹¹ Las partes nos presentaron opiniones divergentes sobre la utilidad y el significado del término "categorías" de ingresos utilizado por el Órgano de Apelación. Las partes discrepaban con respecto a la naturaleza de las "categorías" que podían excluirse de tributación de manera compatible con las normas de la OMC, así como sobre si los ingresos extraterritoriales (o los ingresos de comercio exterior o los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) constituyen una "categoría" de ese tipo.

8.32 Pasamos ahora a examinar si la utilización del término "categoría" alteraría de alguna manera la naturaleza de nuestro análisis en este punto. Sin embargo, antes de entrar en estas cuestiones, observamos primero que el concepto de "categorías" de ingresos al que se refirió el Órgano de Apelación no figura en el texto concreto del tratado. Señalamos además que el Órgano de Apelación también subrayó que, con independencia de la "categoría" de ingresos que puedan ser objeto de examen, un Miembro está obligado en todo momento a respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC.⁹²

8.33 Según los Estados Unidos, la fundamentación de la exclusión establecida en la Ley es "aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras, con independencia del lugar de fabricación de los productos".⁹³ Los Estados Unidos afirman que la Ley excluye de los ingresos brutos los ingresos extraterritoriales y esto constituye un punto de referencia normativo, definido, para gravar los ingresos obtenidos en transacciones extranjeras.⁹⁴ Los Estados Unidos sostienen que excluir los ingresos extraterritoriales de los ingresos brutos constituyó un ejercicio del derecho soberano de los Estados Unidos de no gravar una categoría particular de ingresos, y que los ingresos extraterritoriales constituyen una "categoría" que puede excluirse de la tributación de manera compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC.⁹⁵ Las Comunidades Europeas mantienen que si bien

⁹¹ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, por ejemplo párrafos 90, 98-99, 120.

⁹² Véase el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 90.

⁹³ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 116.

⁹⁴ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 79.

⁹⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 83.

es verdad que los ingresos de fuente extranjera pueden constituir una "categoría" general que los Miembros de la OMC tienen libertad para no gravar, "los ingresos extraterritoriales" no son ingresos de fuente extranjera.⁹⁶ Para las Comunidades Europeas, los "ingresos extraterritoriales" (y menos aún los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas) no constituyen una categoría general de ingresos que un Miembro puede optar por no gravar en conformidad con el *Acuerdo SMC*.⁹⁷ Según las Comunidades Europeas, la Ley no define cualitativamente una clase o categoría de ingresos que está excluida de tributación, sino que establece condiciones para eximir parcialmente de impuestos a una cantidad de ingresos que en otro caso serían imponibles.⁹⁸

8.34 Basándonos en los hechos de la situación, entendemos que los Estados Unidos están aduciendo en efecto que pueden simplemente excluir determinados ingresos de los ingresos brutos y que, cuando lo hacen, los "ingresos excluidos" no constituyen, por definición ingresos "que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.⁹⁹ De este argumento de los Estados Unidos se deduce que dicho país puede excluir de esta manera, *cualquier* "categoría" de ingresos¹⁰⁰ de los "ingresos brutos" y que *nunca* se produciría una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Entendemos además que los Estados Unidos sostienen que, en cualquier caso, la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" excluye una "categoría" de ingresos (los ingresos obtenidos de las "operaciones extranjeras") que se pueden excluir de manera compatible con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.

8.35 En nuestra opinión, si bien la terminología de "categorías" resulta particular, no vemos ninguna razón por la que el análisis utilizado *supra* no sea igualmente aplicable, aun cuando se considere el nexo de medidas fiscales con arreglo a ese elemento descriptivo particular.

8.36 De esta manera, examinaremos primero el argumento expuesto por los Estados Unidos de que pueden simplemente excluir determinados ingresos de los ingresos brutos y que, al hacerlo, los "ingresos excluidos" no constituyen, por definición, "ingresos que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.¹⁰¹ A esto, en sustancia, se le puede aplicar el mismo razonamiento que aplicamos *supra*.¹⁰² La situación es lingüísticamente diferente, pero el fondo sigue siendo el mismo. También aquí, esto equivale efectivamente nada más que a afirmar que lo que se alega que en "otro caso se percibiría" nunca sería lo que se percibiría en primer término, aunque se halle arropado de un lenguaje que lo presente como una "categoría".

8.37 En este contexto, estimamos que el argumento presentado por los Estados Unidos de que la definición revisada de los ingresos brutos que figura en la Ley constituye la "norma nacional vigente" para la imposición en los Estados Unidos, y que una vez que los ingresos quedan "excluidos" de los "ingresos brutos", "si no fuera por" la definición de ingresos brutos no hay ninguna norma general de

⁹⁶ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 59.

⁹⁷ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 60.

⁹⁸ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 57, 61.

⁹⁹ Nos remitimos también al resumen que hemos hecho *supra*, de los argumentos expuestos por los Estados Unidos, párrafos 8.6-8.7.

¹⁰⁰ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 77.

¹⁰¹ *Supra*, párrafos 8.33-8.34.

¹⁰² *Supra*, párrafo 8.23 y siguientes.

imposición aplicable (y, por consiguiente, ninguna condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían" con arreglo al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*) constituye una elaboración altamente formalista que resulta difícil conciliar con el texto y el contexto del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1, habida cuenta del objeto y fin del *Acuerdo SMC*. Para dar el debido sentido y efecto al párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, nuestro examen de si existen ingresos condonados que "en otro caso se percibirían" debe basarse en situaciones sustantivas concretas, y no limitarse a un puro formalismo.

8.38 Dicho esto, observamos que incluso con arreglo al enfoque altamente formalista defendido ante nosotros por los Estados Unidos, la Ley por sí misma no resulta concluyente. Si nos fijamos en el artículo 114(a) de la Ley, leemos que "los ingresos brutos no incluyen los ingresos extraterritoriales". En el artículo 114(b), leemos que esta "exclusión" no se aplica a determinados ingresos extraterritoriales. Fijándonos después en el artículo 114(e), vemos que se definen los "ingresos extraterritoriales" como "... los *ingresos brutos* del contribuyente atribuibles a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" (sin cursivas en el original). Además, en la Ley se define la expresión "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" como "la cantidad de *ingresos brutos* que, *de ser excluidos*, dará lugar a una reducción de los ingresos imponibles obtenidos por el contribuyente ...".¹⁰³ (sin cursivas en el original) Por tanto, el texto de la propia Ley parece indicar de diversas formas que los ingresos extraterritoriales están excluidos de los ingresos brutos, al mismo tiempo que también forman parte de los ingresos brutos que pueden o no estar excluidos. No consideramos que del texto de la propia Ley se pueda discernir si los ingresos extraterritoriales están efectivamente "excluidos" de los ingresos brutos o si más bien son los "ingresos brutos" los que pueden resultar "excluidos" si se cumplen determinadas condiciones.¹⁰⁴

8.39 Aún más importante: hacemos notar las peligrosas repercusiones sistémicas inherentes al enfoque preconizado por los Estados Unidos en las presentes actuaciones y los efectos corrosivos que tal enfoque tendría para los fundamentos jurídicos del *Acuerdo SMC*. A este respecto, resulta especialmente reveladora la respuesta que dieron los Estados Unidos cuando el Grupo Especial les preguntó si creían que habría ingresos condonados "que en otro caso se percibirían" en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC* si la legislación estadounidense dispusiera que "los ingresos brutos no comprenden los ingresos generados por las actividades de exportación". Los Estados Unidos opinaron que "... 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 '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".¹⁰⁵ Llevado hasta el extremo de su lógica, este argumento de los Estados Unidos significaría que un gobierno podría optar por otorgar contribuciones financieras en forma de incentivos fiscales simplemente ajustando "los límites exteriores" de su "jurisdicción fiscal" o alterando la definición de la base imponible para dar cabida a cualquier "exclusión" o "exención" o "excepción" que desease, de manera que *nunca* pudiese existir una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían". Esto haría "redundante e inútil" el

¹⁰³ Ley, artículo 3, artículo 941(a)(1).

¹⁰⁴ Además, "los ingresos de comercio exterior" (que se definen en la Ley como "ingresos imponibles" obtenidos de entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior (Ley, artículo 3, artículo 941(b)(1)) pueden estar, en parte, "excluidos" en calidad de "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Véanse Ley, artículo 3 y el artículo 941(a)(1)(C). También observamos en la Ley (artículo 3, artículo 943(b)(4) del IRC) que "el artículo 114 no se tomará en cuenta para determinar la cuantía de los ingresos brutos o de los ingresos de comercio exterior procedentes de cualquier "operación".

¹⁰⁵ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 62.

inciso ii) del párrafo 1 a) 1) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*¹⁰⁶ y no puede constituir la inferencia adecuada que haya de deducirse de la estipulación de los que constituye una de las formas de "contribución financiera" que se enumeran en el párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Además, las consecuencias de este razonamiento socavarían también por completo el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, dado que en esa situación, nunca podría haber subvenciones supeditadas a la exportación en forma de una contribución financiera que implique una condonación de ingresos que en otro caso se percibirían. Esto resulta en sí intrínsecamente contradictorio con lo que puede considerarse como el objeto y fin del *Acuerdo SMC* por lo que se refiere al sometimiento de subvenciones distorsionantes del comercio a disciplinas de una forma que procure a los Miembros una garantía de sus expectativas jurídicamente vinculante. A este respecto, resulta evidente que la interpretación propuesta por los Estados Unidos resultaría irreconciliable con ese objeto y fin, puesto que daría a los gobiernos "*carte-blanc*" para eludir cualquier disciplina efectiva, creando así considerable incertidumbre e imprevisibilidad.¹⁰⁷ En resumen, ese enfoque vaciaría de contenido las disciplinas en materia de subvenciones del *Acuerdo SMC*.¹⁰⁸

8.40 A continuación pasamos a examinar el argumento presentado por los Estados Unidos de que, en cualquier caso, la exclusión de los "ingresos extraterritoriales" excluye una "categoría" de ingresos (los ingresos obtenidos de "operaciones extranjeras") que pueden ser excluidos de manera compatible

¹⁰⁶ Es algo claramente reconocido que un intérprete no tiene libertad para adoptar una lectura que haga inútiles o redundantes cláusulas enteras de un tratado. Véase, por ejemplo el informe del Órgano de Apelación en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves*, WT/DS46/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 179 y nota 110.

¹⁰⁷ A este respecto, en el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, el Grupo Especial observó que "... sería más adecuado resumir el objeto y fin del *Acuerdo SMC* como el establecimiento de disciplinas multilaterales basado en la premisa de que algunos tipos de intervención del gobierno distorsionan [o] pueden distorsionar el comercio [internacional]". WT/DS70/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 9.119. También encontramos apoyo para nuestra visión del objeto y fin del *Acuerdo SMC* en el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles*, WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 157, en el cual el Órgano de Apelación se refirió a "los posibles efectos de distorsión del comercio de una 'contribución financiera'".

¹⁰⁸ En respuesta a la misma Pregunta 20 del Grupo Especial, los Estados Unidos sostuvieron también que "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. ... [Si] 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". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 65 y 66). Tampoco consideramos que este planteamiento, que equivale a determinar si existe una contribución financiera a los efectos del párrafo 1 del artículo 1 basándose en si existe o no existe supeditación a las exportaciones con arreglo al párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, constituya una interpretación admisible de la relación existente entre estas disposiciones. Señalamos, no obstante, que incluso basándose en su propia teoría, el argumento presentado por los Estados Unidos fracasaría. Como observamos en el examen que hacemos *infra* con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* (*infra*, párrafo 8.64 y siguientes), estimamos que el hecho de que la subvención únicamente pueda obtenerse con respecto a operaciones que conlleven mercancías para uso fuera de los Estados Unidos hace que la subvención esté supeditada a las exportaciones en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3. Recordamos que, con arreglo al párrafo 3 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*, toda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 "se considerará específica". Por consiguiente, si seguimos la lógica de los Estados Unidos, resultaría específica en el sentido del artículo 2, y como tal, constituiría una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*. Sin embargo, no aceptamos, por cierto, el planteamiento de los Estados Unidos.

con las obligaciones contraídas por los Estados Unidos en el marco de la OMC.¹⁰⁹ Incluso aunque se aceptara que los ingresos atribuibles a "operaciones extranjeras" pudieran constituir una "categoría" de ingresos que podrían quedar excluidos de una manera compatible con las obligaciones contraídas en el marco de la OMC (una cuestión que no necesitamos resolver en este momento y no resolvemos), los Estados Unidos no están de hecho excluyendo todos los ingresos imputables a "operaciones extranjeras" -ni renunciando con respecto a esos ingresos al derecho a recaudar ingresos que "en otro caso" podrían haber percibido- sino únicamente una parte de determinados ingresos definidos por condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos y atribuibles únicamente a determinadas operaciones "extranjeras" que *reúnen las condiciones establecidas* (tal como las caracteriza la propia Ley).¹¹⁰ Por ejemplo, observamos que los ingresos obtenidos de operaciones "extranjeras" que no impliquen bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas o entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior no reunirían las condiciones establecidas para gozar de la exclusión que otorga la Ley. De esta manera, los ingresos obtenidos de operaciones con bienes para uso final *dentro* de los Estados Unidos (con independencia de donde se fabriquen o produzcan) y con bienes que no cumplan la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no reunirían las condiciones establecidas. La Ley contiene restricciones adicionales con respecto a los tipos de bienes y operaciones que originarían ingresos que reuniesen las condiciones establecidas para la exclusión.¹¹¹

8.41 Por consiguiente, incluso si se aplica el término de "categoría" a la medida controvertida, esta distinción lingüística o formal no modifica en nada la sustancia fundamental de la relación efectiva entre la medida controvertida y el régimen fiscal infractor, como se ha reseñado *supra*. La utilización de esa terminología no modifica substantivamente en nada esa relación, ni introduce ningún elemento o fundamento nuevo con respecto a la medida controvertida que cambie el carácter esencial de la misma.

8.42 Tanto si se niega simplemente que los ingresos "se percibirían en otro caso", como si se describe lo que está "excluido" como una "categoría", en ambos casos se está afirmando una opinión que prescinde, casi por definición, del contexto real en el cual tiene lugar la medida. En nuestra opinión, ambos argumentos resultan efectivamente viciados por las mismas razones.

8.43 Por consiguiente, concluimos que la exclusión de la tributación que aplican los Estados Unidos a determinados ingresos basándose en condiciones cualitativas y requisitos cuantitativos altamente selectivos que establece la Ley en relación con las definiciones de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" -en las cuales se define qué ingresos pueden constituir "ingresos extraterritoriales", "ingresos de comercio exterior" e "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"- da lugar a la condonación de ingresos que "en otro caso se percibirían" y por consiguiente origina una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) 1) ii) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.¹¹²

¹⁰⁹ *Supra*, párrafo 8.33.

¹¹⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 114. En su declaración oral, anexo D-3, párrafo 48, los Estados Unidos afirman en el mismo sentido que la exclusión de los ingresos extraterritoriales se aplica a los obtenidos en "*una amplia gama* de transacciones extranjeras" (sin cursivas en el original).

¹¹¹ Véase *supra*, párrafos 2.6-2.7.

¹¹² Deseamos hacer hincapié en que no basamos nuestra constatación en si la Constitución de los Estados Unidos o el IRC pueden exigir o autorizar el establecimiento o mantenimiento por parte de los Estados Unidos de un sistema fiscal de ámbito mundial o no, ni nos pronunciamos con respecto a la opinión formulada por los Estados Unidos de que el programa creado por la Ley introduce aspectos "territoriales" en su sistema

ii) *beneficio*

8.44 Habiendo constatado que la "exclusión" fiscal con arreglo a la Ley da lugar a una contribución financiera en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, debemos examinar también si con ello se otorga un beneficio en el sentido del párrafo 1 b) del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.

8.45 Recordamos que se ha constatado que el término "beneficio" implica "algún tipo de comparación" y que:

"Esto debe ser así, porque no puede haber un 'beneficio' para el receptor a menos que la 'contribución financiera' lo coloque 'en una situación mejor' que la que habría tenido de no existir esa contribución."¹¹³

8.46 Con arreglo a la Ley, un contribuyente que participa en una operación que reúne las condiciones establecidas puede excluir los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de sus ingresos brutos y por consiguiente no necesita pagar una determinada cantidad de impuestos que en otro caso habría tenido que pagar al Gobierno de los Estados Unidos. Por consiguiente, se le coloca "en una situación mejor" que la que hubiera tenido de no existir la contribución, es decir si hubiese estado en otra situación, en la cual las condiciones para obtener el trato fiscal con arreglo a la Ley no se cumplieren y por consiguiente estuviese sujeto a las normas fiscales de los Estados Unidos aplicables en otro caso. En nuestra opinión, el trato fiscal de la Ley otorga un beneficio.

8.47 Además, los argumentos expuestos por los Estados Unidos relativos a la existencia de una subvención se limitan a sostener que no existe una condonación de ingresos que "en otro caso se

fiscal. Véanse, por ejemplo, las observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 56. De hecho, no creemos que sea necesario suponer en abstracto que los Estados Unidos "gravan todos los ingresos" (véase por ejemplo la Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 12) o que su legislación nacional les exige o autoriza a hacerlo, ni opinar si esto es así o en qué medida lo es, para llegar a esta conclusión. Con respecto a la cuestión de si los Estados Unidos mantienen un sistema fiscal "de ámbito mundial", recordamos que las Comunidades Europeas citan varias publicaciones sobre la tributación en los Estados Unidos y un estudio elaborado por el Tesoro de los Estados Unidos en diciembre de 2000 en apoyo de la tesis de que los propios Estados Unidos han reconocido el mantenimiento del sistema fiscal de ámbito mundial, incluso después de la promulgación de la Ley (respuesta de las CE a la Pregunta 37 del Grupo Especial, párrafo 131, refiriéndose a la Prueba documental 22 de las Comunidades Europeas). Los Estados Unidos impugnan esa prueba y alegan que, o bien es de fecha anterior a la Ley o bien contiene citas no mencionadas por las Comunidades Europeas que sirven para refutar los argumentos presentados por ellas. (Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafos 53-60).

Tampoco nos basamos en la prueba citada por las Comunidades Europeas referente a un informe de la Oficina de Presupuesto del Congreso de los Estados Unidos (Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 21; escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 88-95) en el que se indica que la medida originará una pérdida de ingresos públicos y al mismo tiempo señalamos la respuesta de los Estados Unidos en el sentido de que la referencia que hacen las CE al informe de la Oficina de Presupuesto del Congreso es engañosa, porque compara los ingresos públicos en virtud de la Ley con las disposiciones relativas a las EVE y el antiguo sistema fiscal de ámbito mundial (Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2 párrafo 106), y de que "... la pérdida de ingresos públicos estimada como consecuencia de la Ley es independiente de la derivada del anterior régimen de las EVE, y mayor que ésta." (respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 2 de las CE, anexo F-4).

¹¹³ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles* ("Canadá - Aeronaves"), WT/DS70/AB/R, adoptado el 20 de agosto de 1999, párrafo 157.

percibirían". Los Estados Unidos no refutan específicamente que, en el caso de que exista una condonación de ingresos "que en otro caso se percibirían", estas normas fiscales otorgarían un beneficio.

8.48 Por consiguiente, constatamos que existe una contribución financiera que otorga un beneficio y que por consiguiente existe una subvención en el sentido del párrafo 1 del artículo 1 del *Acuerdo SMC*.¹¹⁴

c) si la subvención está supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

8.49 Habiendo determinado que existe una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC*, examinamos a continuación si la subvención está supeditada a la exportación, es decir, si la "exclusión" de la tributación está "supeditada ... a los resultados de exportación" con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.¹¹⁵

8.50 Las Comunidades Europeas afirman que la subvención "básica"¹¹⁶, relativa a las mercancías producidas en los Estados Unidos, está prohibida con arreglo al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* porque únicamente es aplicable a los beneficios que se derivan de operaciones de exportación. En opinión de las CE, el hecho de que existan otras maneras de obtener la exclusión -por ejemplo, fabricando y vendiendo en el extranjero, o vendiendo servicios en el extranjero- no invalida la supeditación de la subvención a las exportaciones por lo que se refiere a las mercancías producidas en los Estados Unidos.¹¹⁷

8.51 Los Estados Unidos sostienen que, para que se produzca una incompatibilidad con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, los resultados de exportación deben constituir una condición que debe cumplirse para obtener la subvención.¹¹⁸ Por consiguiente, en opinión de los Estados Unidos, la exclusión de los ingresos extraterritoriales prevista en la Ley no está supeditada a las exportaciones, ni en el texto de la ley¹¹⁹, ni en su aplicación.¹²⁰ Los Estados Unidos sostienen que con arreglo a la Ley sólo hay una exclusión aplicable a distintos tipos de operaciones extranjeras, y

¹¹⁴ Una subvención está sujeta a las disposiciones del *Acuerdo SMC* sólo cuando es específica en el sentido del artículo 2. El párrafo 3 del artículo 2 estipula, sin embargo, que "[t]oda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 se considerará específica". Por ello, procedemos directamente a analizar si la Ley está supeditada a los resultados de exportación y al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, en el sentido del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

¹¹⁵ Recordamos los motivos por los que adoptamos el orden seguido en nuestro análisis en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3, *supra*, párrafo 8.2, es decir, comenzar con los artículos 1 y 3 del *Acuerdo SMC*, en vez de con las cuestiones que se derivan de la nota 59 correspondiente al punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación que figura en el Anexo I del *Acuerdo SMC*.

¹¹⁶ Véase *supra*, nota 62, por lo que se refiere a los argumentos expuestos por las CE en relación con las subvenciones "básicas" y "ampliadas" con arreglo a la Ley.

¹¹⁷ Por ejemplo, escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 101-102.

¹¹⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 109, 135. Los Estados Unidos citan el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *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 100.

¹¹⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 112-114.

¹²⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 115-127.

que abarca situaciones distintas.¹²¹ El fundamento de la exclusión era aplicar el mismo trato a todas las transacciones extranjeras similares, con independencia del lugar de fabricación de las mercancías.¹²² Según los Estados Unidos, la exclusión de ingresos extraterritoriales no está supeditada a las exportaciones, puesto que se aplica a los ingresos obtenidos en una amplia gama de operaciones extranjeras que no guardan relación alguna con la exportación de mercancías estadounidenses.¹²³ En particular, los contribuyentes estadounidenses pueden obtener esos ingresos fabricando y vendiendo en el extranjero.¹²⁴ Los Estados Unidos afirman que hay incluso algunas operaciones nacionales (por ejemplo, ventas en el mercado interno de productos que han de utilizarse fuera de los Estados Unidos) a las que la exclusión es aplicable.¹²⁵ Por tanto, los Estados Unidos sostienen que, aunque evidentemente los exportadores están entre los contribuyentes que pueden utilizar la exclusión, ésta escapa al sentido corriente del criterio de supeditación establecido en el texto del párrafo 1 a) del artículo 3.¹²⁶

8.52 El núcleo del desacuerdo entre las partes consiste por consiguiente en que los Estados Unidos sostienen que la exclusión de ingresos "extraterritoriales" no está supeditada a las exportaciones porque esos ingresos se pueden obtener de muchas otras maneras que no son la exportación de mercancías estadounidenses, mientras que las Comunidades Europeas afirman que la subvención está supeditada a las exportaciones con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos porque está condicionada a la exportación.

8.53 Por consiguiente, debemos examinar si la Ley implica subvenciones supeditadas a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* en razón de la prescripción que contienen las definiciones de "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" de que las mercancías estén destinadas principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación *fuera* de los Estados Unidos. La cuestión precisa a la que nos enfrentamos aquí es si la exportación de mercancías estadounidenses constituye una "condición" para que se cumpla el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" y, por consiguiente, para recibir la subvención. Como siempre, el punto de partida de nuestro análisis es el texto del *Acuerdo SMC*. El párrafo 1 a) del artículo 3 estipula, en la parte pertinente, lo siguiente:

"A reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:

- a) las subvenciones supeditadas *de jure* o *de facto*⁴ a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I⁵;

¹²¹ Observaciones de los Estados Unidos sobre las respuestas de las CE a las preguntas del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 1.

¹²² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 116.

¹²³ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 118-120.

¹²⁴ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 88-89.

¹²⁵ Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9.

¹²⁶ Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9.

⁴ Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado *de jure* a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición.

⁵ 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."

8.54 Al examinar si la exclusión de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas de los ingresos brutos está "supeditada ... a los resultados de exportación" en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3, recordamos que en esa disposición "supeditada" significa "condicionada a " o "dependiente para su existencia de algo".¹²⁷ Recordamos además que el criterio jurídico expresado por la palabra "supeditada" es el mismo cuando la supeditación es *de jure* y cuando es *de facto*.¹²⁸ Sin embargo, hay una diferencia en las pruebas que pueden utilizarse para demostrar que la subvención está supeditada a la exportación.¹²⁹ Entendemos que las Comunidades Europeas están alegando que existe una supeditación *de jure*, e impugnan la legislación "*per se*".¹³⁰ Llevaremos a cabo nuestro examen en consecuencia.

8.55 Recordamos la afirmación del Órgano de Apelación de que la "supeditación *de jure* a la exportación" se demuestra a partir del texto de la ley, reglamento u otro instrumento legal pertinente¹³¹, por oposición a la "configuración total de los hechos que constituyen la concesión de la subvención y la rodean".¹³² El Órgano de Apelación también ha afirmado recientemente

"que cabe también considerar adecuadamente que una subvención está supeditada *de jure* a las exportaciones cuando la condición de exportar está contenida de forma clara, aunque tácita, en el instrumento que regula la medida. En consecuencia, para que una subvención esté supeditada *de jure* a las exportaciones, no siempre es necesario que el instrumento legal en que se basa establezca *expressis verbis* que sólo puede obtenerse la subvención si se cumple la condición relativa a los resultados de

¹²⁷ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 166.

¹²⁸ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

¹²⁹ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

¹³⁰ Respuesta de las CE a la Pregunta 2 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 6. Señalamos la declaración formulada por las Comunidades Europeas de que "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". Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 2 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 10.

¹³¹ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 167.

¹³² *Ibid.*

exportación, sino que cabe que esa relación de supeditación se desprenda necesariamente de los términos empleados en la medida".¹³³

8.56 Aplicando estos principios al asunto que nos ocupa, examinaremos si la supeditación a las exportaciones resulta manifiesta del texto de la Ley o puede desprenderse necesariamente de los términos empleados efectivamente en la Ley.

8.57 En primer lugar pasaremos a analizar el texto de la Ley. Observamos que, conforme a la Ley, la expresión "ingresos extraterritoriales" significa "los ingresos brutos de un contribuyente imputables a las entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior ... del contribuyente".¹³⁴ "Ingresos de comercio exterior" son los ingresos imputables del contribuyente a entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior.¹³⁵ "Entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" significa generalmente: "las entradas brutas del contribuyente procedentes de A) la venta, intercambio u otra enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, [o] B) el arrendamiento financiero o alquiler, para ser utilizados por el arrendatario fuera de los Estados Unidos, de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas ...".¹³⁶ La expresión "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" no incluye las entradas del contribuyente procedentes de una operación si los bienes (o servicios) de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas son para su uso final en los Estados Unidos.¹³⁷ Según la Ley, la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" significa los bienes:

- "A) fabricados, producidos, cultivados o extraídos dentro o fuera de los Estados Unidos,
- B) destinados principalmente a la venta, el arrendamiento financiero o el alquiler, en el curso de operaciones comerciales o empresariales normales, para su utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos, y
- C) cuyo justo valor de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a:
 - i) artículos fabricados, producidos, cultivados o extraídos fuera de los Estados Unidos, y
 - ii) costos directos de la mano de obra (determinados conforme a los principios del artículo 263 A) por trabajos realizados fuera de los Estados Unidos."¹³⁸

8.58 Observamos que el texto de la Ley limita las definiciones de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior" y "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones

¹³³ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá – Automóviles*, *supra*, nota 118, párrafo 100.

¹³⁴ Ley, artículo 3; artículo 114(e) del IRC.

¹³⁵ Ley, artículo 3; artículo 941(b) del IRC.

¹³⁶ Ley, artículo 3; artículo 942(a)(1) del IRC.

¹³⁷ Ley, artículo 3; artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

¹³⁸ Ley, artículo 3; artículo 943(a)(1) del IRC.

establecidas" -las cuales determinan qué ingresos reunirán las condiciones establecidas para constituir "ingresos extraterritoriales", "ingresos de comercio exterior" e "ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas"- a los bienes para uso final *fuera de los Estados Unidos*. Por consiguiente, la subvención únicamente se puede obtener con respecto a ingresos que se hayan obtenido por operaciones relativas a esos bienes.

8.59 La definición de ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas se aplica a las mercancías fabricadas, producidas, cultivadas o extraídas *dentro o fuera* de los Estados Unidos. El hecho de que la definición de la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" se refiera a los bienes fabricados, producidos, cultivados o extraídos *dentro o fuera de los Estados Unidos* constituye, según los Estados Unidos, "el aspecto más significativo de la definición de los 'bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas'".¹³⁹ En opinión de los Estados Unidos, esta referencia demuestra que la Ley se aplica igualmente a todas las operaciones extranjeras, con independencia de que las mercancías se produzcan en los Estados Unidos o en el extranjero¹⁴⁰ y, según entendemos la argumentación de los Estados Unidos, significa esencialmente que el trato fiscal previsto en la Ley no está supeditado a las exportaciones a tenor del párrafo 1 a) del artículo 3.

8.60 Discrepamos. Estimamos que el texto de la Ley deja claro que la subvención no se puede obtener en el caso de mercancías producidas *dentro* de los Estados Unidos vendidas para su uso *dentro* de los Estados Unidos y que de los términos empleados efectivamente en la Ley se puede desprender necesariamente lo siguiente:

- las mercancías producidas fuera de los Estados Unidos reúnen las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley únicamente si están destinadas, entre otras cosas, para uso fuera de los Estados Unidos.
- las mercancías producidas dentro de los Estados Unidos reúnen las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley únicamente si están destinadas, entre otras cosas, para uso fuera de los Estados Unidos.

Por tanto, en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, los términos de la propia Ley dejan claro que la exportación constituye una condición previa necesaria para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención. En el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la existencia y cuantía de la subvención depende de que existan ingresos derivados de la exportación de esas mercancías. En el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la existencia de esos ingresos está claramente condicionada a la exportación de dichas mercancías desde los Estados Unidos, o depende de ella. Por consiguiente, en nuestra opinión, se desprende necesariamente que el programa depende o está supeditado *de jure* a las exportaciones por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos.

8.61 Tomamos nota del argumento expuesto por los Estados Unidos de que los fabricantes estadounidenses pueden obtener ingresos extraterritoriales sin exportar, ya que pueden producir y vender fuera de los Estados Unidos.¹⁴¹ Que las entidades que efectúan operaciones relacionadas con mercancías en los Estados Unidos puedan optar por obtener sus mercancías fuera de los Estados

¹³⁹ Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 46.

¹⁴⁰ Observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 44.

¹⁴¹ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 88-89.

Unidos y realizar operaciones totalmente ajenas a los Estados Unidos no altera, en nuestra opinión, la realidad fundamental de que en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación constituye una condición previa necesaria para beneficiarse de la subvención con arreglo a la Ley, debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos".

8.62 Los Estados Unidos subrayan que la subvención también se puede obtener con arreglo al programa en el caso de mercancías producidas fuera de los Estados Unidos, siempre que las operaciones se refieran a bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y afirman que la subvención no está supeditada a la exportación porque pueden tener acceso a ella personas que no son exportadores. En cambio, las Comunidades Europeas aducen que no es necesario demostrar que todas las subvenciones otorgadas con arreglo a la Ley dependen de la exportación¹⁴², y que una subvención que está supeditada a la exportación en algunas situaciones no deja de serlo si puede también obtenerse en otras situaciones que no exigen exportar.

8.63 A los efectos de nuestro análisis y de acuerdo con las opiniones afirmadas por ambas partes¹⁴³, para facilitar la argumentación suponemos que puede existir una subvención en el sentido del artículo 1 del *Acuerdo SMC* incluso en el caso en que una contribución financiera otorgue un beneficio exclusivamente con respecto a la producción fuera del territorio del Miembro que proporciona la contribución financiera. Dado que no es necesario resolver esta cuestión para resolver la presente diferencia, no necesitamos adoptar una decisión con respecto a esta cuestión.¹⁴⁴

8.64 No creemos que sea necesario que la Ley implique exclusivamente subvenciones que dependan de la exportación para constatar que la Ley implica un segmento delimitado de subvenciones -es decir, con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos- que constituyen subvenciones a la exportación prohibidas porque, por lo que se refiere a ese segmento delimitado, la Ley está condicionada de manera inevitable e invariable a la exportación.¹⁴⁵ El hecho de que la Ley implique igualmente subvenciones con respecto a mercancías producidas fuera de los Estados Unidos -las cuales, para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención, no

¹⁴² Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 96.

¹⁴³ Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 43 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 149 y siguientes y la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 43 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 101 y siguientes.

¹⁴⁴ Sin embargo, si una subvención, en el sentido del artículo 1, *estuviere* limitada a la contribución financiera proporcionada por un Miembro únicamente con respecto a la producción dentro de su territorio, la posibilidad de obtener la exclusión prevista en la Ley para los ingresos obtenidos de la venta o arrendamiento financiero de mercancías producidas en el extranjero no constituiría una subvención en el sentido del artículo 1, lo cual invalidaría el argumento expuesto por los Estados Unidos de que la "subvención" no está supeditada a la exportación en razón del requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" dado que también puede obtenerse con respecto a mercancías que se producen y venden fuera de los Estados Unidos y, por consiguiente, no son exportadas desde los Estados Unidos.

¹⁴⁵ En nuestra opinión, la siguiente analogía respalda nuestra conclusión. Supongamos que denominamos "mercancías A" (por ejemplo, tostadoras) a las "mercancías producidas fuera de los Estados Unidos", y que denominamos "mercancías B" (por ejemplo, aeronaves) a las "mercancías producidas dentro de los Estados Unidos". Basándonos en ello, el requisito de uso fuera de los Estados Unidos que figura en la Ley equivaldría a una estipulación de que "las mercancías A" (tostadoras) no necesitan ser exportadas desde los Estados Unidos, mientras que "las mercancías B" (aeronaves) deben ser destinadas al uso fuera de los Estados Unidos (es decir, deben ser exportados desde los Estados Unidos) para reunir las condiciones establecidas para obtener la subvención con arreglo a la Ley. En nuestra opinión, esto equivale a una disposición que hace de la exportación una condición para recibir la subvención en el caso de la "mercancía B" (es decir, las aeronaves), pero no en el caso de la "mercancía A" (es decir, las tostadoras).

necesitan ser exportadas desde los Estados Unidos, en razón únicamente del requisito de uso en el extranjero- no invalida, en nuestra opinión, la supeditación a la exportación de la Ley que constatamos en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos. Encontramos apoyo para nuestra opinión de que las subvenciones supeditadas a la exportación pueden existir en el marco de un programa de subvenciones más amplio en el razonamiento seguido por el Órgano de Apelación en el asunto *Canadá - Aeronaves*. En ese caso, el Órgano de Apelación afirmó que

"el hecho de que algunas de las contribuciones del TPC, en algunos sectores industriales, *no* estén supeditadas a los resultados de exportación no significa necesariamente que esto sea cierto en el caso de todas ellas. Basta con mostrar que una o varias de esas contribuciones sí constituyen subvenciones 'supeditadas [...] *de facto* a los resultados de exportación'".¹⁴⁶

En ese caso, la supeditación de la subvención a la exportación por lo que se refiere a las aeronaves regionales no quedaba invalidada por el hecho de que no dependiese de las exportaciones con respecto a otros productos u otros sectores.

8.65 Recordamos que, en respuesta a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos establecieron una analogía entre la supeditación a las exportaciones y la especificidad con arreglo al *Acuerdo SMC*, argumentando que así como "el arbitrio común para quitar especificidad a una subvención específica es ampliar el universo de usuarios o beneficiarios"¹⁴⁷, "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".¹⁴⁸ Si bien puede ser que una ampliación del grupo de receptores que reúnen las condiciones establecidas constituya una manera de eliminar la especificidad de una subvención, no estimamos que esta lógica se pueda extender a la supeditación a la exportación.

8.66 La analogía establecida por los Estados Unidos con la especificidad, en nuestra opinión, no es aplicable en absoluto en este asunto. En el caso de la especificidad, lo que se podría describir aproximadamente en términos puramente formales como una "ampliación" no puede hacer ignorar el hecho de que, por su propia sustancia, la "ampliación" de la subvención por sí misma cambia real, inherente e invariablemente la naturaleza de la subvención en cuestión. Una subvención específica es, por definición, una subvención que se otorga únicamente a una empresa o rama de producción o grupo de empresas o ramas de producción específicas.¹⁴⁹ Al "ampliar" el otorgamiento de la subvención a un grupo tan amplio de usuarios o beneficiarios como para que la subvención alcance la categoría de no específica, al mismo tiempo el Miembro cesa *necesariamente* de otorgarla como subvención específica. La especificidad y la no especificidad no pueden coexistir objetivamente de ninguna manera. El acto de otorgar una subvención no específica por sí solo excluye la especificidad. La especificidad simplemente queda eliminada.

8.67 Este no es en absoluto el caso en el asunto que estamos tratando. En el presente asunto, nos hallamos ante una "ampliación" que no elimina intrínsecamente la existencia objetiva de la supeditación a la exportación. El hecho de que alguna otra forma de actividad económica que se refiere a mercancías producidas fuera del territorio del Miembro en cuestión también obtenga una subvención no elimina de ninguna manera la supeditación de una subvención a las exportaciones. Es

¹⁴⁶ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Aeronaves*, *supra*, nota 113, párrafo 179.

¹⁴⁷ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 21 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 72.

¹⁴⁸ *Ibid*, párrafo 73.

¹⁴⁹ Véase el párrafo 1 del artículo 2 del *Acuerdo SMC*.

perfectamente concebible que ambas puedan coexistir, lo cual refleja el hecho esencial de que en este caso "las exportaciones" únicamente tienen sentido en el contexto de la venta o consumo de mercancías que se producen dentro del territorio del Miembro. En la práctica común, esas mercancías pueden o bien exportarse o bien venderse en el mercado interno. Estas son todas las posibilidades alternativas para su venta o consumo. Mientras exista una diferenciación en el trato que reciben esas mercancías producidas en el país según que, respectivamente, se exporten (en cuyo caso se otorga una subvención) o se vendan en el mercado interno (en cuyo caso no se otorga una subvención) la concesión de esa subvención está supeditada a la exportación. Esta es la contraposición determinante.

8.68 Resulta difícil "subsana" una situación que se plantea fundamentalmente a causa de la diferencia en el trato que se da a la venta de productos producidos en el país -y está fundamentalmente relacionada con esa diferencia- otorgando subvenciones con respecto a actividades económicas que ni siquiera conllevan las mercancías producidas en el territorio del Miembro en primer término. De hecho, cuando se realiza un análisis desde la perspectiva del Miembro que otorga la subvención, ni siquiera se plantea el concepto mismo de "exportación" en el contexto de mercancías no producidas dentro del territorio del propio Miembro.¹⁵⁰ En efecto, los Estados Unidos parecen aducir que una subvención a una actividad económica que carece por completo de importancia para las actividades de exportación -que, de hecho, no puede implicar tales exportaciones- puede efectivamente eliminar la supeditación a la exportación. Esto parece constituir una interpretación manifiestamente irrazonable. Fuere lo que fuere, también tendría el efecto práctico de volver ineficaces e inútiles las disciplinas del *Acuerdo SMC*.

8.69 Esto se puede observar fácilmente. Si otorgar esa subvención (que ni siquiera está relacionada con las mercancías que pueden, en principio, ser exportadas) pudiese "subsana" la supeditación a las exportaciones, ¿dónde se trazaría la línea que delimitase los parámetros de tal enfoque? Resulta patente que una línea semejante no podría existir. Con la misma facilidad, se podría aducir simplemente que proporcionar subvenciones en dominios que no guardan ninguna relación con la venta o el consumo de mercancías producidas en el país eliminaría las subvenciones a la exportación que en otro caso se consideraría que existen con respecto a dichas mercancías.

8.70 Por consiguiente, el otorgamiento por parte de los Estados Unidos de una subvención a la actividad económica en el extranjero significa, en el mejor de los casos, proporcionar una característica suplementaria o una subvención adicional. Pero la diferenciación esencial que existía en primer término con ello sigue sin ser eliminada. Sigue existiendo irrevocablemente esta contraposición con respecto a las mercancías producidas en el país. La analogía que más fácilmente viene a la mente es que un Miembro no elimina una subvención a la exportación para las manzanas otorgando también una subvención para las naranjas que no esté supeditada a los resultados de exportación.

8.71 De hecho, la analogía con la especificidad, lo que realmente implica, si implica algo, es lo contrario de lo que argumentan los Estados Unidos. La única manera de eliminar una subvención a la

¹⁵⁰ Estimamos que la utilización del término "exportación" en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* indica que las mercancías deben desplazarse del territorio de un Miembro al territorio de otro Miembro. A los efectos de la presente diferencia, estimamos que nos basta aclarar nuestra opinión de que esto implica el desplazamiento de una mercancía desde el territorio del Miembro que otorga la subvención al territorio de otro Miembro. Estimamos igualmente que el trato concedido a las mercancías producidas en el país y vendidas en el territorio del Miembro que otorga la subvención constituye una base útil de comparación a los efectos de un análisis en el marco del párrafo 1 a) del artículo 3. Encontramos un apoyo contextual para este enfoque, por ejemplo, en el texto del Artículo XVI del *GATT de 1994*, que habla de otorgar "directa o indirectamente, en la forma que sea, una subvención que tenga por efecto aumentar la exportación de un producto básico procedente de su territorio ..." (párrafo 3) y de las subvenciones que tengan como consecuencia rebajar el precio de venta de exportación "a un nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior por un producto similar" (párrafo 4).

exportación de un modo equivalente a la eliminación de la especificidad consiste en eliminar la base fundamental de la diferenciación en primer término, es decir, otorgar una subvención equivalente también a las mercancías para la venta o el consumo en el mercado interno. En ese caso, no estaría ya supeditada a la exportación, porque se podría obtener con respecto a mercancías producidas en el territorio de los Estados Unidos *con independencia de que sean o no exportadas*. ESE sería el caso que resultaría comparable a la conversión de la especificidad en disponibilidad general.

8.72 Por consiguiente, en nuestra opinión, una manera de subsanar la supeditación a la exportación en el presente asunto sería eliminar la condicionalidad a la exportación, haciendo que se pueda obtener la subvención con independencia de si un producto de origen nacional se vende en el mercado interno o en el extranjero. Es el trato diferenciado previsto en la Ley -es decir, si las mercancías producidas en los Estados Unidos se exportan, se puede obtener la subvención, mientras que si se venden en el mercado interno, no se puede- lo que hace que la Ley esté supeditada a los resultados de exportación en el sentido del párrafo 1 a) del artículo 3.¹⁵¹ Añadir otras circunstancias o productos con respecto a los cuales se puede obtener la subvención -a saber: las mercancías producidas en el extranjero- no elimina la condicionalidad de la subvención a la exportación y, por consiguiente, no subsana la incompatibilidad con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.¹⁵²

8.73 Tomamos igualmente nota del argumento expuesto por los Estados Unidos de que la exclusión fiscal se puede obtener incluso para determinadas operaciones nacionales (ventas nacionales de productos que han de ser usados fuera de los Estados Unidos).¹⁵³ En respuesta a las preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos sostienen que "[u]n 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".¹⁵⁴ Los Estados Unidos sostienen además, que:

¹⁵¹ Observamos que los Estados Unidos aducen que plantear de esa manera la supeditación (es decir para los propietarios de mercancías producidas en los Estados Unidos, la exportación constituye una condición para obtener los beneficios otorgados por el programa para esas mercancías; véase por ejemplo el escrito de réplica de las CE, párrafo 102) significaría que las "exenciones territoriales establecidas en la mayor parte de los países europeos facilitan subvenciones supeditadas a la exportación ..." (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 91), y que la mayoría de los sistemas fiscales de todo el mundo resultarían incompatibles con el *Acuerdo SMC*, lo cual no podría haber sido la intención de los redactores del Acuerdo. Las CE responden que "en un régimen territorial se grava el ingreso devengado de la actividad económica, y el destino final del producto carece de importancia" (respuesta de las CE a la Pregunta 35 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 89).

¹⁵² A este respecto, no nos apoyamos en la frase "condición única o entre otras varias condiciones", que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Tampoco significaría nuestra resolución, como sostienen los Estados Unidos, que la aplicación del párrafo 1 a) del artículo 3 se extiende "a prácticamente cualquier medida que guarde una relación con la exportación o que pueda dar lugar a una exportación" (véase la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 133). No nos encontramos en este caso frente a una situación en la cual se pueda obtener una subvención con respecto a determinadas mercancías bien mediante la exportación o bien mediante la venta en el mercado interno. Ni tampoco es esta una situación en la que se pueda obtener una subvención con respecto a mercancías producidas en los Estados Unidos si se cumple una de varias condiciones alternativas (por ejemplo exportación o creación de empleo). Por consiguiente, no abordamos la cuestión de si la expresión "entre otras varias condiciones", que figura en el párrafo 1 a) del artículo 3, se refiere a condiciones "adicionales", más allá de la supeditación a la exportación, o a condiciones "alternativas" a la supeditación a la exportación, y nos reservamos nuestra posición sobre dicha cuestión.

¹⁵³ Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 9. Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafos 22-26.

¹⁵⁴ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22.

"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 uso fuera de los Estados Unidos también podría producirse en ciertas circunstancias si el artículo se incorpora a una mercancía que se vende para su uso 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 usar fuera de los Estados Unidos."¹⁵⁵

8.74 Estas declaraciones formuladas por los Estados Unidos no cambian nuestra opinión sobre la naturaleza del programa por lo que se refiere a las mercancías producidas en los Estados Unidos. Teniendo en cuenta que, para que una operación que conlleve mercancías producidas en los Estados Unidos reúna las condiciones establecidas para obtener la exclusión fiscal prevista en la Ley, las mercancías no deben ser para "uso en los Estados Unidos", de ello se deduce que esas mercancías deben enviarse a través de las fronteras de los Estados Unidos y desplazarse fuera del territorio de los Estados Unidos, en general, y en el caso habitual que no implica cuestiones de aguas territoriales, a otro país. En nuestra opinión, esto significa que, con respecto a las mercancías producidas en los Estados Unidos, la subvención está condicionada a la exportación. La situación fáctica señalada por los Estados Unidos en las presentes actuaciones en la cual una mercancía podría entrar de nuevo en los Estados Unidos -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-¹⁵⁶ sigue requiriendo que las mercancías abandonen el territorio de los Estados Unidos y crucen la frontera estadounidense (entrando en otro país) antes de que vuelvan a entrar al territorio estadounidense. Que el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" pueda requerir únicamente un "uso *predominante* en el extranjero"¹⁵⁷ sigue significando que existe una prescripción de uso en cierta medida en el extranjero, independientemente de que éste sea por completo o simplemente predominante.¹⁵⁸ En resumen, en el caso de las mercancías producidas en los Estados Unidos, únicamente se puede obtener la subvención a condición de exportarlas.

¹⁵⁵ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22. Con respecto a estas situaciones hipotéticas que plantean, los Estados Unidos afirman que "aunque los ejemplos precedentes se conforman al texto de la Ley, el ámbito preciso de esas normas será objeto de disposiciones reglamentarias que se publicarán en el futuro". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22).

¹⁵⁶ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 24.

¹⁵⁷ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 25.

¹⁵⁸ A este respecto, señalamos que el requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" se puede cumplir con arreglo a la Ley si, satisfechas otras condiciones, el bien está destinado *fundamentalmente* para su uso fuera de los Estados Unidos (Ley, artículo 3, artículo 943(a)(1) del IRC). Además, en el artículo 3 de la Ley y en el artículo 942(a)(2)(A)(i), relativos a la definición de "entradas brutas procedentes de operaciones de comercio exterior", se estipula que en esas entradas no se incluirán las entradas procedentes de una operación si los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas están destinados a uso *final* en los Estados Unidos.

8.75 Por consiguiente, constatamos que la Ley implica subvenciones "supeditadas... a los resultados de exportación" en razón del requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" y, por consiguiente, resulta incompatible con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.¹⁵⁹

2. Nota 59

a) Método de análisis

8.76 Los Estados Unidos afirman que la exclusión establecida por la Ley, aunque constituyera una subvención supeditada a las exportaciones, no estaría prohibida, porque la quinta frase de la nota 59, leída en conjunción con la nota 5, estipula que las medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero no están prohibidas por el *Acuerdo SMC*.¹⁶⁰ En opinión de los Estados Unidos, la quinta frase de la nota 59, según la cual "[e]l 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", está comprendida en el ámbito de aplicación de la nota 5, según la cual "[l]as 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". A este respecto, los Estados Unidos remiten al informe del Grupo Especial encargado del asunto *Brasil - Aeronaves*, donde se dice que la nota 5 "podría extenderse aún más para abarcar casos en los que la Lista ilustrativa contiene alguna otra forma de declaración afirmativa de que una medida no está sujeta a la prohibición del párrafo 1 a) del artículo 3", y se citan como ejemplo las frases primera y quinta de la nota 59.¹⁶¹

8.77 A juicio de las Comunidades Europeas, "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"¹⁶², pero, según aclaran al responder a una pregunta del Grupo Especial, "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".¹⁶³ Las Comunidades Europeas sostienen que como el programa no es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, no se reúnen las condiciones de la última frase de la nota 59. En consecuencia no consideran necesario que el Grupo Especial se preocupe de determinar si la última frase de la nota 59 es una excepción al párrafo e) y, por lo tanto, está englobada en la nota 5.¹⁶⁴

8.78 Recordamos que la quinta frase de la nota 59 al párrafo e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, en el Anexo I del *Acuerdo SMC*, dice lo siguiente:

¹⁵⁹ Habiendo realizado esta constatación, estimamos que no es necesario que sigamos examinando si la Ley implica igualmente "la exención, remisión o aplazamiento total o parcial relacionados específicamente con las exportaciones", de los impuestos directos que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales en el sentido del punto e) de la Lista ilustrativa de subvenciones a la exportación del anexo I del *Acuerdo SMC*.

¹⁶⁰ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 154.

¹⁶¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 175, en el cual se cita el informe del Grupo Especial en el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones de aeronaves - Recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/RW, modificado por el Órgano de Apelación, adoptado el 4 de agosto de 2000.

¹⁶² Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 181.

¹⁶³ Respuesta de las CE a la Pregunta 3 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 12.

¹⁶⁴ *Ibid.*

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

8.79 La nota 5 del *Acuerdo SMC* dice así:

"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".

8.80 Para que prevalezca la posición de los Estados Unidos, fundada en las notas 59 y 5 del *Acuerdo SMC*, por sobre las reclamaciones de las Comunidades Europeas en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 debemos determinar que:

- la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC*, y que
- la quinta frase de la nota 59 está englobada en el ámbito de aplicación de la nota 5 del *Acuerdo SMC*.¹⁶⁵

b) si la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en virtud de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

8.81 Primero examinaremos el argumento de los Estados Unidos de que la ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 del *Acuerdo SMC*.

8.82 Los Estados Unidos sostienen que el texto de la quinta frase de la nota 59 es "particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición."¹⁶⁶ Para los Estados Unidos, la última frase de la nota 59 sugiere que el *Acuerdo SMC* no impide a los Miembros de la OMC "adoptar medidas preventivas para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera."¹⁶⁷ Afirman que la Ley es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero y que crea una exclusión parcial de los impuestos sobre los ingresos procedentes del extranjero (es decir los ingresos derivados de fuentes no nacionales). Los Estados Unidos mencionan los antecedentes legislativos que, en su opinión,

¹⁶⁵ La nota 59 del *Acuerdo SMC* está vinculada al párrafo e) de la Lista ilustrativa del Anexo I del *Acuerdo SMC*. La nota 5 está vinculada al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Como la nota 5 se refiere a aquellas situaciones en las que una medida se menciona en el Anexo I como medida que *no* constituye subvención a la exportación, deberemos determinar si, una medida que se ha constatado está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 -según la cual "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 ..."- es una de las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que *no* constituyen subvenciones a la exportación a los fines de la nota 5.

¹⁶⁶ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 143.

¹⁶⁷ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

indicarían que la Ley "tenía por objeto servir como medida para evitar la doble imposición", y sostienen que la estructura de la Ley así lo demuestra.¹⁶⁸

8.83 Los Estados Unidos afirman que si bien las expresiones "doble imposición" e "ingresos procedentes del extranjero" se utilizan frecuentemente en la esfera tributaria, no está claro que tengan un "significado específico" de aceptación universal, y que la OMC no ha aceptado ningún "significado específico", para sus expresiones.¹⁶⁹ Sostienen que el sentido corriente de los términos en la quinta frase de la nota 59 es fácilmente discernible, y que no es necesario recurrir a medios complementarios para su interpretación.¹⁷⁰

8.84 En opinión de los Estados Unidos, la expresión "ingresos procedentes del extranjero", en el sentido de la nota 59, no está exclusivamente limitada a los ingresos imputables a actividades económicas en el extranjero.¹⁷¹ Sostienen que no existe un consenso internacional sobre la necesidad de que exista un establecimiento permanente para gravar los ingresos. Afirman que los ingresos abarcados por la exclusión establecida en la Ley son los ingresos que pueden estar legítimamente sujetos a tributación fuera de los Estados Unidos.¹⁷² Según los Estados Unidos, lo que se debe determinar es si la Ley *no* constituye una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 porque no limita su exclusión a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.¹⁷³

8.85 Los Estados Unidos afirman que la exención (no imposición) de los ingresos procedentes del extranjero es un método ampliamente aceptado para evitar la doble imposición (junto con la deducción de los impuestos pagados en el extranjero).¹⁷⁴ Los Estados Unidos, aunque siguen utilizando bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero, afirman que nada les impide utilizar distintos métodos (bonificaciones y exenciones) para evitar la doble imposición.¹⁷⁵ Los Estados Unidos recurren al Modelo de Comercio Fiscal de la OCDE sólo como ejemplo, y no creen que pueda sustituir el texto de las disposiciones pertinentes de la OMC.¹⁷⁶ Sostienen que el Comentario de la OCDE sólo es pertinente en cuanto refleja el hecho de que muchos países, al igual que los Estados Unidos, ofrecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por los impuestos pagados en el extranjero.¹⁷⁷ Los Estados Unidos afirman que no existe una "doble mitigación" de la

¹⁶⁸ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 138 y 139.

¹⁶⁹ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 111.

¹⁷⁰ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 120 y 121.

¹⁷¹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 190 a 192; escrito de réplica de los Estados Unidos, anexo C-2, párrafos 56 a 59; declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 133.

¹⁷² Declaración final de los Estados Unidos, anexo D-4, párrafo 15.

¹⁷³ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 8.

¹⁷⁴ Primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 178, 180 con una cita de los artículos 23A y 23B del *Modelo de Convenio Fiscal sobre los Ingresos y el Capital de la OCDE*. (*Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*) (Estados Unidos - Prueba documental 7; Comunidades Europeas - Prueba documental 12).

¹⁷⁵ Escrito de réplica de los Estados Unidos, anexo C-2, párrafos 35 a 38.

¹⁷⁶ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 117.

¹⁷⁷ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 142, con una mención del Comentario al artículo 23 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* (Estados Unidos - Prueba documental 7).

"doble imposición" ya que "[l]as bonificaciones por el pago de impuestos en el extranjero no pueden aplicarse a los ingresos extraterritoriales excluidos".¹⁷⁸

8.86 Las Comunidades Europeas consideran que en el presente caso no es necesario establecer la condición y el sentido exactos de la nota 59, y que basta con tener en cuenta que la Ley no es una medida para evitar la doble imposición y no está limitada a los ingresos procedentes del extranjero.¹⁷⁹ Sostienen que "[t]anto si se considera que esto es una referencia a un criterio de la OMC como si se opina que debe evaluarse, al igual que los ingresos condonados, por referencia al sistema fiscal del país de que se trate, la Ley de sustitución de las EVE no satisface esa condición".¹⁸⁰ No aceptan la afirmación de los Estados Unidos de que los antecedentes legislativos demuestran que la finalidad de la Ley era evitar la doble imposición.¹⁸¹

8.87 Las Comunidades Europeas alegan que las disposiciones del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* sólo se aplican cuando los ingresos pueden gravarse en otro país, de conformidad con sus disposiciones, y que el Convenio es prueba de la norma de que los beneficios mercantiles sólo se pueden gravar legítimamente cuando las empresas realizan sus negocios por medio de un "establecimiento permanente".¹⁸² Sostienen que la Ley permite excluir ingresos derivados de transacciones en las que el contribuyente no mantiene un establecimiento permanente en el extranjero y, por lo tanto, no está sujeto a tributación en otro país. Como la Ley excluye de tributación ingresos que no pueden ser legítimamente gravados en otro país prevé la "compensación de una imposición única".¹⁸³

8.88 Las Comunidades Europeas afirman que el origen de los ingresos es el lugar donde se han desarrollado las actividades de las que esos ingresos derivan. Los Estados Unidos consideran que un ingreso es "extraterritorial" cuando el dinero o los activos se originan fuera de los Estados Unidos. Por tanto, los ingresos excluidos por la Ley no son ingresos procedentes del extranjero. Tampoco los "ingresos extraterritoriales" son ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la legislación estadounidense.¹⁸⁴ Según las CE, el programa permite lo que presuntamente constituye una compensación de la doble imposición tanto para los ingresos procedentes del extranjero como para los de origen nacional. La posibilidad de compensar la doble imposición de los ingresos de origen

¹⁷⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 188 y 189; declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 139; observaciones de los Estados Unidos sobre la respuesta de las CE a la Pregunta 16 del Grupo Especial, anexo F-6, párrafo 17, que remite a los apartados (c) a (d) del artículo 114 del IRC.

¹⁷⁹ Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafos 29 y 30.

¹⁸⁰ Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafos 29 y 30.

¹⁸¹ Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 41 y 42.

¹⁸² Declaración final de las CE, anexo D-2, párrafo 22.

¹⁸³ Escrito de réplica de la CE, anexo C-1, párrafos 186 a 198.

¹⁸⁴ Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 199 a 208. Las Comunidades Europeas afirman que los Estados Unidos regulan la tributación de los ingresos procedentes del exterior en el artículo 862 del IRC, presentado como parte de la Prueba documental CE-21. Véase, por ejemplo, la respuesta de las CE a la Pregunta 36 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 118.

nacional en virtud del Programa de sustitución de las EVE tampoco está justificada en virtud de la última frase de la nota 59.¹⁸⁵

8.89 Por último, las Comunidades Europeas alegan que los Estados Unidos no necesitan la Ley para evitar la doble imposición, ya que tienen un método de carácter global de bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero. Tampoco la Ley resuelve el problema de la doble imposición, porque al estar limitada la cuantía de los ingresos excluidos, las empresas seguirán estando obligadas a solicitar bonificaciones fiscales por impuestos pagados en el extranjero para evitar la doble imposición. Por otra parte, en algunos casos la Ley permite que una empresa obtenga una bonificación por los impuestos pagados en el extranjero respecto de los ingresos excluidos, ofreciendo así una "doble mitigación de la doble imposición". Tampoco los "métodos basados en fórmulas" para calcular la parte excluida de los ingresos corresponden al prorrateo, en condiciones de libre competencia, de los beneficios que otros países tratarían de gravar. Por eso, afirman las Comunidades Europeas, evitar la doble imposición no puede ser el "verdadero objetivo" de la Ley.¹⁸⁶

8.90 Para examinar esta cuestión comenzamos por recordar que es a la parte que afirma una determinada reclamación o defensa a quien incumbe la carga de probar esa reclamación o defensa.¹⁸⁷ Nos parece que, dado el carácter de la última frase de la nota 59, es a la parte que afirma que sus medidas están comprendidas en el ámbito de aplicación de esa frase a quien corresponde probar que la medida cumple las condiciones establecidas en esa frase. No creemos que incumba a una parte probar que una medida *no* es una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59 antes de que la parte que impone la medida haya invocado como justificación de ésta la última frase de esa nota.¹⁸⁸

8.91 Observamos que la quinta frase de la nota 59 contiene varios elementos relativos al tipo de medida que el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar". A este respecto, la nota 59 menciona las "medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Por lo tanto, el párrafo e) "no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas: i) "destinadas a evitar"; ii) "la doble imposición"; iii) "de los ingresos procedentes del extranjero" devengados por las empresas del Miembro de que se trate o de otro Miembro. Para que una medida esté comprendida en las disposiciones de la quinta frase de la nota 59 debe reunir todos y cada uno de estos tres elementos.

¹⁸⁵ Observaciones de las CE sobre las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas, anexo F-5, párrafos 29 y 30.

¹⁸⁶ Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafos 209 a 220.

¹⁸⁷ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de tejidos de lana procedentes de la India*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 16.

¹⁸⁸ Consideramos instructivo citar aquí el informe inicial del Órgano de Apelación en la presente diferencia. El Órgano de Apelación afirmó que los Estados Unidos "... no dijeron que en sus argumentos de fondo al Grupo Especial hubiesen *justificado* la medida relativa a las EVE como una medida destinada 'a evitar la doble imposición' en el sentido de la nota 59. Tampoco encontramos ninguna indicación en el expediente del Grupo Especial de que los Estados Unidos hubiesen *invocado esta justificación*. Por lo tanto llegamos a la conclusión de que los Estados Unidos *no sostuvieron*, y menos alegaron, ante el Grupo Especial que la medida relativa a las EVE fuese una medida destinada 'a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero' en el sentido de la nota 59" (sin cursivas en el original). Informe inicial del Órgano de Apelación, *supra*, nota 1, párrafo 101. Consideramos que esto valida nuestra opinión de que corresponde al Miembro que trata de justificar su medida en virtud de la última frase de la nota 59 invocar esta disposición, y que es ese Miembro quien tiene la carga de establecer una presunción *prima facie* de que se han cumplido las condiciones estipuladas en esa frase de la nota.

8.92 No creemos que las partes no estén de acuerdo en que la expresión "doble imposición" se refiere a los casos en que el mismo ingreso está gravado en más de una jurisdicción. Sin embargo, las partes tienen opiniones contrarias sobre el carácter y el alcance de la justificación prevista en la quinta frase de la nota, sobre el significado de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" tal como se utiliza en la nota, y sobre si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición. Por lo tanto, pasaremos a examinar por turno cada uno de estos elementos.

8.93 Primero nos ocupamos de la expresión "ingresos procedentes del extranjero". Reconocemos que esta expresión de la nota 59 se refiere a un concepto fiscal. Pero no nos resulta claro que esta expresión sea objeto de aceptación universal en tanto que significado específico. Aun de existir esa definición o significado específico, éstos no han sido incluidos en el *Acuerdo SMC* como una interpretación común para los Miembros de la OMC. Por lo tanto, al examinar la Ley en el marco de la nota 59 no imponemos una sola definición o interpretación rígida de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido en que se emplea en esa nota, ni transferimos al *Acuerdo sobre la OMC* ninguna definición de la expresión que pueda existir en otros instrumentos o foros internacionales.¹⁸⁹ Tampoco consideramos que el significado de la expresión "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 deba estar puramente determinado por referencia a la legislación nacional del Miembro que invoca la nota, en este caso los Estados Unidos.¹⁹⁰ Observamos, sin embargo, que la nota 59 menciona las medidas adoptadas para evitar "la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero". Entendemos que el término "ingresos procedentes del extranjero" en el sentido de la nota 59 se refiere a determinados ingresos susceptibles de "doble imposición".

8.94 Pasamos a examinar el término "destinadas a evitar" en la quinta frase de la nota 59. "Avoid" (evitar) se define como "[t]o empty out; remove...to get rid of, put an end to..." (vaciar; quitar ... deshacerse de, poner fin a ...) y también como "to escape, evade; ... To prevent, obviate" (escapar, evadir; ... impedir, obviar).¹⁹¹ La utilización del término "to avoid" (destinadas a evitar) en lugar de, por ejemplo, medidas "that avoid" (que evitan), nos indica que el *objetivo* de la medida (o al menos uno de sus objetivos) debe ser evitar (es decir, "prevent" (impedir) o "obviate" (obviar)) la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.¹⁹² Por ello, el hecho de que una medida pueda

¹⁸⁹ En la medida en que sea pertinente a las presentes actuaciones como ejemplo de práctica fiscal internacional, tomamos nota de que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* menciona el concepto de "origen" pero no incluye una definición. Véase también *infra*, nota 195.

¹⁹⁰ El artículo 862 del IRC menciona y describe "los ingresos procedentes de fuentes exteriores a los Estados Unidos". Las Comunidades Europeas rebaten la afirmación de los Estados Unidos, en su respuesta a la Pregunta 15 del Grupo Especial (anexo F-3, párrafo 51) de que "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", y dan una explicación de por qué motivo "los ingresos procedentes del extranjero y los ingresos extraterritoriales son conceptos que no guardan ninguna relación". Véanse las observaciones de las CE sobre la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 15 del Grupo Especial, anexo F-5, párrafos 7 y 8. No consideramos que acá sea decisiva la definición estadounidense de ingresos procedentes del extranjero establecida en el IRC. Señalamos que la nota 59 no contiene una declaración análoga a la de la nota 6 del artículo XIV del *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*, que dice lo siguiente: "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".

¹⁹¹ *The Shorter Oxford English Dictionary*, tercera edición (Oxford University Press, 1965).

¹⁹² Observamos que este término aparece en el texto francés de la nota como: "en vue d'éviter" y en el texto español como "destinadas a evitar". Consideramos que estas traducciones confirman nuestra opinión.

casualmente impedir que determinado ingreso sufra una doble imposición en circunstancias determinadas no bastaría para que la medida quedara comprendida en las disposiciones de la nota 59. De todas formas, observamos que prácticamente *cualquier* subvención concedida mediante una exoneración del impuesto sobre la renta podría tener este tipo de efecto secundario en determinadas circunstancias. Por ejemplo, una disposición en virtud de la cual los ingresos derivados de la exportación no estuvieran sujetos al impuesto sobre la renta tendría el efecto secundario de evitar la doble imposición de determinados ingresos procedentes del extranjero. Observamos que una interpretación tan amplia de la expresión "destinadas a evitar" en el sentido de la quinta frase de la nota 59 dejaría sin sentido el párrafo e), y posiblemente la totalidad del artículo 3 del *Acuerdo SMC*¹⁹³, y no creemos que se haya tenido la intención de dar tal interpretación. Observamos que el texto tampoco dice, por ejemplo, que el párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas "that happen to avoid" (que puedan evitar); "in relation to avoiding" (relativas a evitar); "in respect of avoiding" (referentes a evitar); o "in regard to avoiding" (para evitar) la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Todas éstas podrían ser expresiones más compatibles con el criterio de interpretación propugnado por los Estados Unidos. Pero el texto de la quinta frase de la nota 59 es mucho más preciso.

8.95 Comprendemos en cierta medida la opinión de los Estados Unidos de que la "precisión" en el régimen para evitar la doble imposición "'probablemente sea imposible' dadas las múltiples diferencias entre los regímenes fiscales de los países y las muchas y diversas maneras en que se puede estructurar el comercio internacional"¹⁹⁴ Desde luego, no creemos que la nota 59 exija que una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero tenga que evitarla total, exclusiva o precisamente.¹⁹⁵ Pero sí consideramos que la relación entre la medida y su fin expreso -es decir, "evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero ..."- debe ser fácilmente apreciable.¹⁹⁶ Tratamos de determinar si la Ley es una medida "destinada a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero centrandolo nuestro examen en un análisis

¹⁹³ Tomamos nota del argumento de los Estados Unidos de que una medida comprendida en la quinta frase de la nota 59 de pie de página "no está prohibida" no sólo con respecto al párrafo e), sino también con respecto a todo el *Acuerdo SMC* (incluido su artículo 3). Véase la primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 154. Como se dice *infra*, en el párrafo 8.108, ahora no decidiremos esta cuestión.

¹⁹⁴ Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 19 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 61.

¹⁹⁵ Reconocemos que los Estados Unidos tampoco sostienen que la Ley ofrece "una compensación de los impuestos pagados en el extranjero perfectamente ajustada dólar por dólar" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 23), y no consideramos que este sea, necesariamente, el único tipo de medida que justifique la nota. Por el contrario, esa interpretación implicaría que en el ámbito de aplicación de la nota 59 sólo estaría comprendido un sistema de bonificaciones por pago de impuestos en el extranjero, y no un mecanismo para eximir los ingresos procedentes del extranjero. Este criterio sería incompatible con una opinión muy extendida, que se recoge en el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, de que tanto el método de la bonificación como el de la exención son formas apropiadas de evitar la doble imposición.

Deseamos dejar bien en claro que cuando nos referimos al *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* aquí o en cualquier otro lugar del presente informe no estamos sugiriendo que sus disposiciones de algún modo guíen nuestra interpretación del *Acuerdo sobre la OMC*. Más bien consideramos que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* puede ser pertinente en la medida en que refleja las prácticas fiscales de algunos Miembros de la OMC. Observamos que los Estados Unidos han recurrido a ese modelo con este mismo fin (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 117).

¹⁹⁶ Tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que el texto de la nota 59 es "particularmente flexible, ya que no impone a los Miembros de la OMC ningún *límite* por lo que respecta a la adopción de *medidas* para evitar la doble imposición" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 143). Si bien coincidimos con los Estados Unidos en que el texto de la nota podría interpretarse con un cierto grado de flexibilidad, no consideramos que esa flexibilidad nos permita apartarnos totalmente de las palabras y conceptos realmente utilizados en el texto de la disposición.

de la estructura, el diseño y el funcionamiento generales de la Ley, en el contexto más amplio del régimen fiscal de los Estados Unidos.¹⁹⁷

8.96 Al examinar la estructura, el diseño y el funcionamiento en general de la Ley llegamos a la conclusión de que sus parámetros ni siquiera se aproximan a los parámetros de una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. Con esta Ley los Estados Unidos no han precisado las fronteras del tipo de ingresos que podrían estar gravados por otra autoridad fiscal, sino que más bien han trazado una línea demarcando lo que denominan "ingresos extraterritoriales" (para después establecer una exclusión para los "ingresos brutos" de una porción de éstos, concretamente los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas).

8.97 Como se explica detalladamente más adelante, entre los "ingresos extraterritoriales" que quedan excluidos de tributación la Ley incluye ingresos que, en nuestra opinión, no serían necesariamente considerados gravables en otras jurisdicciones. A este respecto la Ley es inusualmente amplia para ser una medida cuyo objetivo es *evitar* la doble imposición. Al mismo tiempo, los "ingresos extraterritoriales" excluidos de tributación no incluyen un tipo de ingresos que *sí* podría *estar* sujeto a tributación en otras jurisdicciones. Por lo tanto, en ciertos aspectos están excesivamente limitados para una medida cuyo objetivo declarado es *evitar* la doble imposición. Por último, observamos que la Ley se superpone a un amplio sistema de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición mediante bonificaciones por los impuestos pagados en el exterior, y que su aplicación no está destinada a cubrir situaciones no reguladas por esos acuerdos. Ninguno de estos

¹⁹⁷ Encontramos apoyo para nuestro criterio en informes anteriores del sistema de solución de diferencias de la OMC. Por ejemplo, en el marco de un examen en virtud del párrafo 2 del artículo III del *GATT de 1994*, el Órgano de Apelación afirmó que "[s]i bien es cierto que el objeto de una medida quizás no puede evaluarse fácilmente, sin embargo su aplicación con fines de protección puede, la mayoría de las veces, discernirse a partir del diseño, la arquitectura y la estructura reveladora de la medida". Véase el informe del Órgano de Apelación en el asunto *Japón - Impuestos sobre las bebidas alcohólicas*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adoptado el 1º de noviembre de 1996, páginas 34 y 35 ("*Japón - Bebidas alcohólicas*"). En su informe en el asunto *Chile - Impuestos a las bebidas alcohólicas*, *supra*, nota 53, párrafo 71, el Órgano de Apelación consideró que en el criterio aplicado en el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas* era necesario "el examen del diseño, la arquitectura y la estructura de una medida fiscal precisamente para permitir la identificación de los objetivos o fines de la medida tal como se revelan o están objetivados en la medida misma". Además, en el marco de un examen realizado en virtud del apartado g) del artículo XX del *GATT de 1994*, el Órgano de Apelación examinó "la relación existente entre la estructura general y el diseño de la medida" en cuestión "y el objetivo de política que pretende cumplir", *Estados Unidos - Prohibición de las importaciones de determinados camarones y productos del camarón*, WT/DS58/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 137. Véase también *infra*, nota 217.

A este respecto no consideramos que la intención declarada por los legisladores de los Estados Unidos antes de promulgar la Ley tenga demasiada importancia para nuestro examen. Recordamos que la Ley (artículo 3; artículo 114(d) del IRC) no admite bonificaciones por impuestos pagados en el exterior que de otro modo podría permitirse con respecto a los ingresos extraterritoriales excluidos (y que el artículo 3 de la Ley; el artículo 943(d) del IRC contienen normas relativas al régimen regulador de los "impuestos retenidos en la fuente" a los fines del artículo 114(d) del IRC). A este respecto tomamos nota de las citas del *U.S. House of Representatives Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act*, H.R. Rep. N° 106-845 (2000) ("House Report") (Informe de la Cámara de Representantes) (Estados Unidos - Prueba documental 3) identificadas por los Estados Unidos, (véase la primera comunicación de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 188 y 189) para demostrar que la Ley tenía por objeto y estaba destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero. También tomamos nota de que en los informes del Senado y de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos referentes a la Ley dice que:

"Como la exclusión de esos ingresos extraterritoriales es un medio de evitar la doble imposición, no se permiten deducciones de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero por lo que respecta a esos ingresos excluidos. Se prevé una excepción a esta norma general para los ingresos extraterritoriales que no sean ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas."

elementos, tomado por separado, nos llevaría necesariamente a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada *para evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero; pero tomados en conjunto nos llevan a la conclusión de que la Ley no es una medida adoptada *para evitar* la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de la nota 59.

8.98 En primer lugar observamos que la Ley es excesivamente amplia porque excluye ingresos que rara vez serían gravables en otra jurisdicción.

8.99 Recordamos que una característica definitoria de la exclusión fiscal establecida por la Ley es que sólo está disponible con respecto a los ingresos procedentes de la venta o el arrendamiento de bienes destinados principalmente "a utilización directa, consumo o enajenación fuera de los Estados Unidos".¹⁹⁸ De todas formas, consideramos evidente que los ingresos no son necesariamente gravables fuera de los Estados Unidos sólo porque el dinero proceda del exterior del país.¹⁹⁹ Antes bien, muchos países imponen límites a la medida en que tratan de gravar ingresos comerciales derivados de transacciones realizadas en su territorio. Un criterio de este tipo, que se puede ver en los artículos 5 y 7 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*, sería gravar los beneficios comerciales de una empresa sólo cuando esta empresa realiza sus negocios mediante un establecimiento permanente, y sólo en la medida en que esos beneficios sean imputables a dicho establecimiento permanente.

8.100 Las partes han analizado detenidamente la cuestión del "establecimiento permanente". Los Estados Unidos, en particular, han alegado que "[l]a legislación fiscal de diversas naciones establece una jurisdicción fiscal para abarcar los ingresos de los no residentes que es más amplia que la derivada del concepto de 'establecimiento permanente' ...".²⁰⁰ No discutimos esta afirmación. Sin embargo, observamos que muchos países parecen tener normas relativas a la tributación impuesta a determinados beneficios de entidades extranjeras que se basan en el principio del "establecimiento permanente" o en algo análogo. De hecho, observamos que los tratados fiscales bilaterales de los Estados Unidos con otros países se apoyan, en gran parte, en este criterio.²⁰¹ Por eso, cuando los Estados Unidos mantengan un tratado fiscal bilateral que contenga el criterio de "establecimiento permanente", o cuando el país en cuestión haya incorporado este concepto en su legislación, no hay posibilidad de doble imposición si no existe un establecimiento permanente. Sin embargo, la Ley no requiere que los ingresos excluidos provengan de un establecimiento permanente. Por eso cabe prever que en diversas situaciones la Ley excluirá de tributación ingresos que no pueden, de ninguna forma, ser gravados en la jurisdicción extranjera en cuestión.

8.101 Tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que el requisito de haber realizado determinados procesos económicos en el extranjero, contenido en el artículo 942(b) del IRC, es una señal de que los ingresos extraterritoriales deben implicar alguna forma de actividad económica en el extranjero, y también tomamos nota de su afirmación de que "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

¹⁹⁸ Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a) del IRC.

¹⁹⁹ En cualquier caso, tomamos nota de la afirmación de los Estados Unidos de que "[u]n 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". (Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 11 del Grupo Especial, anexo F-3, párrafo 22). Por tanto, aun cuando aceptáramos esta opinión de los Estados Unidos, la Ley sería excesivamente amplia a este respecto como medida destinada a evitar la doble imposición.

²⁰⁰ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127.

²⁰¹ Véase la declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127; modelo de convenio fiscal de los Estados Unidos, Comunidades Europeas - Prueba documental 13.

sujetos al pago de impuestos en el extranjero".²⁰² Tomamos nota asimismo de que si bien los procesos económicos en el extranjero mencionados y exigidos por la Ley deben realizarse fuera de los Estados Unidos, la Ley permite que el contribuyente, o la persona que actúe en virtud de un contrato con el contribuyente, promocióne o negocie un determinado contrato, y que se considera que el contribuyente ha cumplido los requisitos establecidos con respecto a las actividades relativas a los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas cuando una persona vinculada ha cumplido los requisitos en una transacción dada.²⁰³ Tomamos esto como otra indicación de que la Ley no exige que los ingresos excluidos procedan de un establecimiento permanente, y esto indicaría que la Ley excluye del pago de impuestos ingresos que de todas maneras no podrían ser gravados en muchas de las jurisdicciones extranjeras en cuestión. Además, el requisito del proceso económico en el extranjero no es aplicable a las entidades que tienen ingresos menores de 5 millones de dólares EE.UU., lo que indica que para los contribuyentes de los Estados Unidos con ingresos inferiores a este nivel no se requiere ningún proceso económico en el extranjero que tenga algún tipo de "nexo" con un régimen fiscal extranjero.

8.102 Recordamos nuestra observación anterior de que muchos países imponen límites a la medida en que tratan de gravar los ingresos comerciales derivados de transacciones realizadas en su territorio, y de que el *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* recoge un criterio que contempla la imposición de tributos a los beneficios comerciales de una empresa siempre que esa empresa realice los negocios mediante un establecimiento permanente, y sólo en la medida en que esos beneficios sean imputables a ese establecimiento permanente. Entendemos que el concepto de beneficios "imputables a" un establecimiento permanente se refiere a los ingresos que tienen alguna relación con el nivel de actividad económica realizado mediante ese establecimiento permanente. A este respecto observamos que los costes incurridos en la realización de los procesos económicos en el extranjero que exige la Ley no necesitan tener una relación directa proporcional con la cuantía de los ingresos "extraterritoriales" que podrán llegar a excluirse en virtud de la Ley.²⁰⁴

8.103 No pretendemos sugerir que la falta en la Ley del requisito de un establecimiento permanente signifique por sí mismo que no es una medida destinada a evitar la doble imposición en el sentido de la nota 59. Reconocemos que "[l]os países tienen distintas opiniones y prácticas sobre lo que somete

²⁰² Respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 20 de las CE, anexo F-4, párrafo 31.

²⁰³ Artículo 3 de la Ley; artículo 942(b)(2)(A)(i) y artículo 942(b)(4) del IRC.

²⁰⁴ Observamos que una de las tres bases para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por la Ley es el 30 por ciento de "los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" (artículo 3 de la Ley; artículo 941(a)(1)(A) del IRC). La Ley define "los ingresos por ventas y arrendamientos en el extranjero" como los ingresos de comercio exterior que pueden "imputarse debidamente" a determinados procesos económicos en el extranjero enumerados o como los ingresos de comercio exterior obtenidos por el contribuyente en relación con el arrendamiento o alquiler de determinados bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, y también incluye todo ingreso de comercio exterior derivado de la venta de dichos bienes (artículo 3 de la Ley; artículo 941(c) del IRC). Las otras dos bases para calcular los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas por la Ley no hacen referencia alguna a la relación entre los procesos de comercio exterior y la cuantía de los ingresos que, en última instancia, podían "excluirse" (siempre que se cumplan los "requisitos mínimos" del artículo 3 de la Ley y del artículo 942(b) del IRC relativos a los procesos económicos en el extranjero). Recordamos que un contribuyente puede computar sus ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas con arreglo a una de las tres bases enumeradas que no sea la que resulta en la mayor cuantía de esos ingresos (artículo 3 de la Ley; artículo 941(A)(2) del IRC). Consideramos que estos elementos justifican el argumento de que los procesos económicos en el extranjero no necesitan tener una relación proporcional directa con la cuantía de los ingresos que resultan finalmente excluidos. Destacamos que lo que nos lleva a hacer nuestras constataciones no es este elemento tomado aisladamente sino este elemento sumado a otros elementos de nuestro examen; véase, por ejemplo, *supra*, párrafo 8.97.

a las empresas no residentes a la autoridad tributaria de un país".²⁰⁵ Si bien creemos que la Ley probablemente se acerca al límite exterior de los ingresos que en alguna otra jurisdicción pueden estar sujetos a tributación, no excluimos que el amplio ámbito de aplicación de la Ley pudiera justificarse como una medida "preventiva" para evitar la doble imposición.²⁰⁶ Con todo, nos resulta difícil conciliar el deseo de adoptar ese criterio preventivo expresado por los Estados Unidos con el hecho de que en algunos aspectos fundamentales la Ley es bastante restringida, ya que excluye de los "ingresos extraterritoriales" una amplia gama de ingresos que pueden estar sujetos a doble imposición. Este es el tema que pasaremos a examinar.

8.104 Nos parece sorprendente que entre los "ingresos extraterritoriales" no se incluya un tipo de ingresos que puede estar sujeto a tributación en otras jurisdicciones. A este respecto observamos, en primer lugar, que la Ley excluye totalmente de los "ingresos extraterritoriales" aquellos relacionados con ventas *dentro* de los Estados Unidos o con ventas fuera de los Estados Unidos que no satisfagan la limitación de los artículos o la mano de obra extranjeros.²⁰⁷ Además, la Ley somete el acceso al trato fiscal especial a varias condiciones muy selectivas. Estas son las condiciones relativas al uso final fuera de los Estados Unidos²⁰⁸ y la limitación de los artículos o la mano de obra extranjeros. Por si fuera poco, el artículo 943(a)(3) de la Ley estipula, por ejemplo, que determinados bienes son "bienes excluidos" que no están comprendidos en la expresión "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas". Estos bienes incluyen, entre otras cosas, "petróleo y gas" (o cualquiera de sus productos primarios)²⁰⁹; y "toda madera de construcción sin elaborar que sea madera blanda".²¹⁰ Además, la Ley establece que el Presidente podrá declarar que hay "escasez" de un bien que de otra forma constituiría un bien de comercio exterior que reúne las condiciones establecidas.²¹¹ Durante el período que se establezca, los bienes no serán tratados como "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" y, por lo tanto, no tendrán acceso al trato fiscal. Estas condiciones restringidas adicionales no tienen, evidentemente, ninguna relación con el origen de los ingresos o la posibilidad de una doble imposición, y parecen tenerla con otras cuestiones de política general del gobierno de los Estados Unidos.²¹² En realidad, la amplitud de las condiciones

²⁰⁵ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 128.

²⁰⁶ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

²⁰⁷ Como alegan las Comunidades Europeas en su respuesta a la Pregunta 5 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 21, incluso respecto de los bienes producidos en el extranjero, parte de los ingresos pueden proceder de los Estados Unidos (por ejemplo, una empresa estadounidense que distribuya mercancías fabricadas en el extranjero).

²⁰⁸ Observamos que la exclusión fiscal es aplicable a los ingresos derivados de determinadas transacciones de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, así como también de determinados servicios (véase *supra*, nota 23). Observamos que la estructura y el diseño de la Ley es similar para el trato de los servicios y de los bienes en el sentido de que impone condiciones altamente selectivas para la exclusión fiscal. Por ejemplo, la Ley limita la definición de "entradas brutas del comercio exterior" -que pueden dar lugar a ingresos extraterritoriales excluidos- para no incluir los bienes o servicios de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y están destinados a utilización final en los Estados Unidos. Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 942(a)(2)(A)(i) del IRC.

²⁰⁹ Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(3)(C) del IRC.

²¹⁰ Artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(3)(E) del IRC.

²¹¹ Véase el artículo 3 de la Ley; artículo 943(a)(4) del IRC.

²¹² Tomamos nota de que los Estados Unidos afirmaron, en respuesta a las preguntas de las CE, que "[n]i la Ley ni los antecedentes legislativos de la Ley ... enuncian la intención legislativa subyacente ..." en estos artículos del IRC. Véanse las respuestas de los Estados Unidos a las preguntas de las CE, anexo F-4, párrafo 8.

selectivas de la Ley es incompatible con la descripción que de ella hacen los Estados Unidos cuando afirman que constituye una "medida[] preventiva[] para evitar que sus contribuyentes se vean sujetos a tributación tanto en su país como en una jurisdicción extranjera".²¹³

8.105 Por último, observamos que los Estados Unidos han concertado numerosos tratados fiscales bilaterales con otros países que para evitar la doble imposición aplican el criterio de la bonificación por los impuestos abonados en el exterior.²¹⁴ El ámbito de aplicación de la Ley no está calculado para que abarque, en particular, situaciones en las que no haya un tratado fiscal de este tipo.²¹⁵ Sabemos que algunos países pueden utilizar simultáneamente varias formas de evitar la doble imposición²¹⁶, y no pretendemos sugerir que la última frase de la nota 59 sólo se aplique a las medidas que son "necesarias"²¹⁷ para evitar la doble imposición. Pero si consideramos que la existencia de este amplio sistema de acuerdos bilaterales que regulan la doble imposición, sumado al hecho de que la Ley no se refiera a las situaciones en las que no existe un acuerdo bilateral, representa un elemento pertinente adicional para que podamos determinar si la Ley "tenía por objeto" servir como medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

8.106 En otras palabras, la pregunta que nos hemos planteado es si se podía, razonablemente, prever que un legislador interesado en evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero elaboraría una norma de las características de esta Ley. Por las razones que hemos expuesto, consideramos que la respuesta es negativa.

8.107 Habida cuenta de ello, constatamos que la Ley no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59, porque no es una medida destinada a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de esa frase.

²¹³ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 22.

²¹⁴ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 127.

²¹⁵ Observamos que el artículo 3 de la Ley, artículo 942(a)(3) del IRC, ofrece a los contribuyentes la opción de excluir que cualquier transacción origine entradas brutas derivadas del comercio exterior y, por lo tanto, de que le sea aplicable la exclusión para los ingresos extraterritoriales. Recordamos que los Estados Unidos citan los "antecedentes legislativos" para explicar que: "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" (respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 5 de las CE, anexo F-4, con una cita del *Informe del Senado* (Estados Unidos - Prueba documental 2), *supra*, nota 197, página 8; y el *Informe de la Cámara de Representantes* (Estados Unidos - Prueba documental 3), *supra*, nota 197, página 21. También tomamos nota de que las bonificaciones fiscales no son aplicables a los ingresos extraterritoriales excluidos, de conformidad con el artículo 3 de la Ley, artículo 114(d) del IRC. Véase *supra*, nota 197.

²¹⁶ Los Estados Unidos mencionan el Comentario al artículo 23 del *Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE* para alegar que los países "establecen una mezcla de exenciones y exclusiones, así como bonificaciones por impuestos pagados en el extranjero" (declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 142). Aunque no sea decisivo para nuestro análisis, observamos que el Comentario (párrafo 31) se limita a afirmar que "los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de ambos métodos". No afirma explícitamente que los Estados contratantes puedan ofrecer a los contribuyentes la elección entre dos métodos *alternativos* con respecto a determinados ingresos.

²¹⁷ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 144. Observamos que el término "necesarias" aparece en otras disposiciones del *GATT de 1994*, por ejemplo en los párrafos a), b) y d) del artículo XX. La palabra "necesaria" no aparece en la última frase de la nota 59 de pie de página. Como ya hemos dicho *supra*, en los párrafos 8.94 y subsiguientes, la quinta frase de la nota 59 de pie de página se refiere a las medidas "destinadas a evitar" la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.

8.108 Como hemos constatado que la Ley no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59, no consideramos que sea necesario ocuparnos de determinar si esa frase a su vez, está comprendida en el ámbito de aplicación de la nota 5 del *Acuerdo SMC*.

3. Alegación al amparo del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*

8.109 Las Comunidades Europeas alegan que la Ley concede y mantiene subvenciones contrarias a lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.²¹⁸ Los Estados Unidos no objetan concretamente que si se constatará que incumplen las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 3 también estarían incumpliendo las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 2 de dicho artículo. Esa disposición dice lo siguiente:

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

8.110 Las partes no presentaron ninguna argumentación adicional ni distinta respecto de esta alegación en relación con una infracción independiente de esta disposición. Por consiguiente, consideramos que esta alegación depende totalmente de la resolución que adoptemos respecto de las alegaciones formuladas al amparo del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*. Recordando nuestra constatación de que la Ley implica subvenciones a la exportación prohibidas en infracción del párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito del "uso fuera de los Estados Unidos", constatamos que, al mantener las subvenciones previstas en la Ley, los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con la obligación dimanante del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* de no mantener las subvenciones mencionadas en el párrafo 1 del artículo 3 de dicho Acuerdo.

4. Alegaciones formuladas al amparo del *Acuerdo sobre la Agricultura*

8.111 Nos ocuparemos ahora de la alegación formulada por las Comunidades Europeas de que, debido al requisito del uso fuera de los Estados Unidos, la Ley da lugar a subvenciones a la exportación en el sentido del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y que las subvenciones que prevé son contrarias a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 10 y el artículo 8 de dicho *Acuerdo*.

8.112 Las Comunidades Europeas sostienen que, como se otorgan subvenciones a la exportación en el sentido del *Acuerdo SMC*, no hay ninguna razón por la que no se otorguen también en el sentido del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Las Comunidades Europeas aducen, sobre la base del razonamiento seguido por el Órgano de Apelación en la diferencia inicial, que la Ley entraña subvenciones a la exportación y también crea para las empresas un derecho reconocido a recibir estas subvenciones. Esto debe "como mínimo" constituir una amenaza de dar lugar a una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación. En opinión de las CE es, por lo tanto, incompatible con el párrafo 1 del artículo 10 y con el artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*.²¹⁹

8.113 Los Estados Unidos sostienen que, dado que la exclusión que hace la Ley de los ingresos extraterritoriales no constituye una subvención a la exportación en el sentido del artículo 1 y del

²¹⁸ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 186.

²¹⁹ Las Comunidades Europeas no afirmaron que la Ley comprendiese subvenciones enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Sin embargo, formularon una alegación alternativa al amparo del párrafo 3 del artículo 3 y del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* leído en conjunción con el párrafo 1 del artículo 9 del mismo Acuerdo, alegación que solamente resultaba aplicable en caso de que así lo afirmaran los Estados Unidos. Véase la Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 231. Como ninguna de las partes afirma que la Ley comprenda subvenciones a la exportación enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 (véase también la Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, nota 210) no nos ocupamos de este argumento alternativo.

párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, tampoco constituye una subvención a la exportación con arreglo al apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Por tanto, aducen los Estados Unidos, no hay infracción del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

8.114 El apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

"e) por 'subvenciones a la exportación' se entiende las subvenciones supeditadas a la actuación exportadora, con inclusión de las enumeradas en el artículo 9 del presente Acuerdo;"

El párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

"1. Las subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 no serán aplicadas de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación; tampoco se utilizarán transacciones no comerciales para eludir esos compromisos."

El artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* dispone lo siguiente:

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

8.115 La cuestión que ha de determinarse es, por lo tanto, si a los efectos de las disposiciones antielusión del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, las subvenciones a las que da lugar la Ley constituyen subvenciones supeditadas a la actuación exportadora (distintas de las enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9 del Acuerdo) tal como las define el apartado e) del *Acuerdo sobre la Agricultura*.

8.116 En consonancia con la decisión adoptada por el Órgano de Apelación en la diferencia inicial con respecto al ámbito y a la aplicación del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*²²⁰, consideramos que nuestro razonamiento y nuestras conclusiones con respecto al párrafo 1 del artículo 1 y al párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC*²²¹, también son aplicables para determinar si la Ley da lugar a subvenciones supeditadas a la actuación exportadora en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* a los efectos del párrafo 1 del artículo 10 de dicho Acuerdo. En consecuencia, consideramos, dadas las circunstancias del presente caso, que la Ley también comprende subvenciones supeditadas a la actuación exportadora, en el sentido del apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, a los efectos del párrafo 1 del artículo 10 del mismo Acuerdo.²²²

²²⁰ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafos 133-154.

²²¹ *Supra*, párrafos 8.43, 8.75.

²²² Las partes discrepan con respecto a si la subvención prevista en la Ley podría concederse alguna vez en la práctica respecto de productos agropecuarios producidos en el exterior. Mientras que los Estados Unidos sostienen que un producto agropecuario producido en el exterior podría satisfacer el límite del 50 por ciento sobre determinado valor incorporado en el exterior, y, por lo tanto, podría reunir las condiciones para beneficiarse de la exclusión de la Ley, las Comunidades Europeas subrayan los obstáculos a la disponibilidad de tal subvención respecto de un producto agropecuario producido en el exterior, y aducen que los contribuyentes "harán bien en recurrir a la producción estadounidense si quieren acceder a las ventajas del Programa de sustitución de las EVE". Observaciones de las CE sobre la respuesta de los Estados Unidos a la Pregunta 19 formulada por las CE, anexo F-5, párrafo 80 y siguientes. En este contexto, recordamos nuestra constatación

8.117 Volviendo a la cuestión de si las subvenciones a la exportación se aplican "de forma que constituya, o amenace constituir, una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación" a tenor del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, seguimos la orientación que nos brinda el enfoque adoptado por el Órgano de Apelación en el procedimiento inicial y consideramos la estructura y demás características de esa medida.²²³ Recordamos que la expresión "compromisos en materia de subvenciones a la exportación", que define las obligaciones que han de ser protegidas con arreglo al párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, "... abarca los compromisos y las obligaciones relativos tanto a los productos agropecuarios consignados como a los no consignados en las listas".²²⁴

8.118 Observamos que la Ley crea un derecho, reconocido a los receptores, de recibir subvenciones a la exportación no enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9²²⁵ con respecto a los productos agropecuarios, consignados o no en las listas. Una vez cumplidas por el contribuyente las condiciones estipuladas en la Ley, el Gobierno de los Estados Unidos debe otorgar la exclusión impositiva. Dado que no existe limitación sobre la cuantía de los ingresos extraterritoriales, y por tanto sobre la cuantía de los ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, que pueden alegarse respecto de las operaciones que reúnan las condiciones establecidas, la cuantía de las subvenciones a la exportación no está subordinada a ninguna condición.²²⁶

8.119 Por tanto, con respecto a los productos agropecuarios *no consignados* en las listas, estimamos que la Ley entraña el otorgamiento de subvenciones a la exportación, *no* enumeradas en el párrafo 1 del artículo 9, de una manera que, como mínimo, [amenaza] "constituir una elusión" de ese "compromiso en materia de subvenciones a la exportación", a tenor del párrafo 3 del artículo 3.

8.120 Con respecto a los productos agropecuarios *consignados en las listas*, observamos que la medida permite el otorgamiento de una cuantía ilimitada de subvenciones, y los productos agropecuarios consignados en las listas podrán, en consecuencia, beneficiarse de esas subvenciones incluso después de que se hayan alcanzado los niveles de compromiso de reducción especificados en la Lista de los Estados Unidos para esos productos agropecuarios. Por tanto, consideramos que la Ley se aplica de forma que, como mínimo, amenaza constituir una elusión de los compromisos en materia de subvenciones a la exportación contraídos por los Estados Unidos, de conformidad con la primera cláusula del párrafo 3 del artículo 3, con respecto a los productos agropecuarios consignados en listas.²²⁷

8.121 Observamos que, en estas actuaciones, los Estados Unidos no objetan que, si la medida da lugar a subvenciones supeditadas a la actuación exportadora a tenor del *Acuerdo sobre la Agricultura*,

que figura *supra*, párrafo 8.64, de que el hecho de que la subvención también pueda concederse respecto de bienes producidos fuera de los Estados Unidos -que no necesitan ser exportados- en nuestra opinión no altera la supeditación a la exportación del programa, supeditación que hemos constatado respecto de los bienes producidos en los Estados Unidos y, por tanto, no subsana la incompatibilidad de la Ley con el párrafo 1 a) del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito del "uso fuera de los Estados Unidos". Por tanto, no es necesario que resolvamos esta cuestión.

²²³ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial *supra*, nota 1, párrafo 149.

²²⁴ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafos 144 y 147.

²²⁵ Véase *supra*, nota 219.

²²⁶ Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 149.

²²⁷ Informe del Órgano de Apelación sobre el procedimiento inicial, *supra*, nota 1, párrafo 152.

estas subvenciones infringirían las obligaciones que les incumben en virtud del párrafo 1 del artículo 10 y del artículo 8 de dicho Acuerdo.

8.122 Por consiguiente, concluimos que los Estados Unidos han procedido de forma incompatible con las obligaciones que les corresponden en virtud del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al otorgar subvenciones a la exportación con respecto tanto a los productos agropecuarios consignados en la Lista como a los no consignados, en una forma que, como mínimo, amenaza constituir una elusión de sus compromisos en materia de subvenciones a la exportación con arreglo al párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*. Además, al proceder de forma incompatible con el párrafo 1 del artículo 10, los Estados Unidos han procedido de forma incompatible con la obligación que les corresponde en virtud del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura* de "no conceder subvenciones a la exportación más que de conformidad con el presente Acuerdo ...".

C. LIMITACIÓN DE ARTÍCULOS/MANO DE OBRA EXTRANJEROS

1. Alegación al amparo del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*

8.123 Recordamos que, con arreglo a la Ley, determinados ingresos extraterritoriales obtenidos con la venta o el arrendamiento financiero de "bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" quedan exentos de impuestos. "Los bienes de comercio exterior que reúnan las condiciones establecidas" son bienes fabricados dentro o fuera de los Estados Unidos, y vendidos para uso final fuera de los Estados Unidos, cuyo precio justo de mercado no es imputable en más del 50 por ciento a "artículos fabricados, producidos, cultivados, criados o extraídos fuera de los Estados Unidos" y a "costos directos de mano de obra realizada fuera de los Estados Unidos". Por tanto, la exclusión de los impuestos prevista en la Ley no es aplicable respecto de los ingresos obtenidos de la venta o arrendamiento de bienes cuyo precio justo de mercado no sea imputable en más del 50 por ciento a artículos fabricados fuera de los Estados Unidos, o a los costos de la mano de obra directa realizada fuera de los Estados Unidos.

8.124 Las Comunidades Europeas sostienen que la limitación relativa a los artículos/mano de obra extranjeros descrita *supra* es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dado que se trata de una prescripción (contenida en una ley) que prevé un trato menos favorable para las partes y materiales importados que para los productos nacionales similares con respecto a su uso interno en la producción de bienes dentro de los Estados Unidos.²²⁸

8.125 Los Estados Unidos sostienen, en general, que las Comunidades Europeas caracterizan de forma errónea la Ley y hacen hincapié en que la Ley no exige el uso de productos nacionales con preferencia a los importados: los productos pueden cumplir la limitación de artículos/mano de obra extranjeros incluso si el 100 por ciento del justo valor de mercado de sus insumos es extranjero.²²⁹ Los Estados Unidos sostienen que la Ley, por su propio texto, no infringe el párrafo 4 del artículo III, y que las Comunidades Europeas no han presentado pruebas fácticas adecuadas en apoyo de su alegación.

8.126 El párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dispone, en la parte pertinente, lo siguiente:

²²⁸ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 188; respuesta de las CE a la Pregunta 30 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 75. Las Comunidades Europeas no alegan que la limitación relativa a artículos/mano de obra extranjeros sea incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* dado que se relaciona con la producción de bienes fuera de los Estados Unidos (respuesta de las CE a la Pregunta 27 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 66).

²²⁹ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 213-215.

"Los productos del territorio de todo Miembro importados en el territorio de cualquier otro Miembro no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior."

8.127 En nuestro examen del fundamento de la alegación de las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III examinaremos las siguientes cuestiones: a) si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares"; b) si la medida en cuestión es una "ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior"; y c) si los productos importados reciben un trato "menos favorable" que el concedido a los productos similares de origen nacional.²³⁰

8.128 Recordamos la esencia de la obligación establecida en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, que guiará nuestro examen de la alegación formulada por las CE al amparo de dicho párrafo, en los siguientes términos²³¹:

"Se ha interpretado reiteradamente que la "obligación de otorgar un trato no menos favorable" establecida en el párrafo 4 del artículo III entraña una obligación de velar por la igualdad efectiva de oportunidades entre los productos importados y los productos nacionales. A ese respecto se ha sostenido que como el objetivo fundamental del artículo III es la protección de las expectativas sobre la relación de competencia entre los productos importados y los productos nacionales, puede determinarse que una medida es incompatible con el párrafo 4 del artículo III debido a su posible efecto discriminatorio sobre los productos importados.⁸⁴² La prescripción del párrafo 4 del artículo III se refiere a "las oportunidades de competencia relativas que crea el gobierno en el mercado, y no a las opciones reales que hagan las empresas en ese mercado".⁸⁴³ Tanto en relación con el párrafo 2 del artículo III como con el párrafo 4 del artículo III se ha establecido que los efectos comerciales reales de una medida objeto de diferencia no son un criterio decisivo para determinar si en un asunto dado se satisface lo establecido en esas disposiciones.⁸⁴⁴ Por último, como ha señalado el Órgano de Apelación, para determinar si se ha producido o no una infracción del párrafo 4 del artículo III no es necesario examinar por separado si una medida confiere protección a la producción nacional.⁸⁴⁵ "

⁸⁴² Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Estados Unidos - Sección 337*, *supra*, ..., párrafos 5.11 y 5.13.

²³⁰ Recordamos que el Órgano de Apelación ha declarado recientemente lo siguiente: "Para demostrar la existencia de una violación del párrafo 4 del artículo III deben cumplirse tres elementos: que los productos importados y los nacionales en cuestión sean 'productos similares'; que la medida en cuestión sea una 'ley, reglamento, o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de los productos en un mercado interior'; que los productos importados reciban un trato 'menos favorable' que el concedido a los productos similares de origen nacional". Informe del Órgano de Apelación, *Corea - Medidas que afectan a las importaciones de carne vacuna fresca, refrigerada y congelada ("Corea - Carne vacuna")*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adoptado el 10 de enero de 2001, párrafo 133. Observamos que nuestro enfoque es sustancialmente similar al esbozado por el Órgano de Apelación.

²³¹ Informe del Grupo Especial, *Canadá - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil ("Canadá - Automóvil")*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, párrafo 10.78, adoptado el 19 de junio de 2000, modificado por el informe del Órgano de Apelación, *supra*, nota 118. Las constataciones de ese Grupo Especial en virtud del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no fueron objeto de apelación.

⁸⁴³ Informe del Grupo Especial sobre el asunto *Estados Unidos - Bebidas derivadas de la malta, supra*, ..., párrafo 5.31.

⁸⁴⁴ Véanse, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, ... página 16; y el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Bananos III (ECU)*, ... párrafo 7.179.

⁸⁴⁵ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *CE - Bananos III*, ... párrafo 216.

8.129 Teniendo presentes esas consideraciones, nos ocuparemos del primer elemento de nuestro examen de la alegación formulada por las CE al amparo del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

i) *si los productos importados y los productos nacionales en cuestión son "productos similares"*

8.130 Las partes discrepan sobre la naturaleza del análisis de "producto similar" que se requiere en el presente caso. Las Comunidades Europeas afirman que la distinción resultante de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros se relaciona con el origen del producto y que el mero hecho de tener un origen estadounidense no es, por sí solo, idóneo para conferir a los productos una calidad que los haga, por definición, "no similares" a cualquier producto importado.²³² Las Comunidades Europeas citan el informe del Grupo Especial que se ocupó del asunto *Comunidades Europeas – Piezas y componentes*²³³ en lo que respecta a la tesis de que no era necesario, con respecto a la medida de aplicación general, comparar una clase determinada de productos nacionales con la misma clase de productos importados.²³⁴

8.131 Los Estados Unidos sostienen que debe haber pruebas de que cualquier clase determinada de productos importados recibirá un trato menos favorable que una clase de productos nacionales similares, y que, como este caso se refiere a una medida de aplicación general, hay una carga de la prueba mayor que en el caso de una medida de aplicación específica y es preciso presentar pruebas que establezcan la existencia de un "nexo significativo" entre dicha medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia para una clase similar de mercancías importadas.²³⁵

8.132 Consideramos que la finalidad principal de la investigación sobre el "producto similar" con arreglo al párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es determinar si cualquier diferencia formal de trato entre un producto importado y un producto nacional podría basarse en el hecho de que los productos sean diferentes -es decir no similares- y no en el origen de los productos de que se trate. Encontramos apoyo para esta opinión en la declaración formulada recientemente por el Órgano de Apelación en el sentido de que "en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, la expresión "productos similares" se refiere a las relaciones de competencia entre dos o más productos".²³⁶

²³² Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 196-197.

²³³ Informe del Grupo Especial, *CEE – Reglamento relativo a la importación de piezas y componentes*, IBDD 37S/147, adoptado el 16 de mayo de 1990.

²³⁴ Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 240-241.

²³⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 216-219; Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 167, 171.

²³⁶ Véase el Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Medidas que afectan al amianto y a los productos que contienen amianto*, WT/DS135/AB/R, adoptado el 6 de abril de 2001, párrafo 103.

8.133 Sobre esta base, observamos que la distinción efectuada entre productos importados y productos nacionales en la limitación de artículos/mano de obra extranjeros prevista en la Ley por lo que respecta a la limitación sobre el valor justo de mercado imputable a los "artículos" se basa exclusiva y explícitamente en el origen. No consideramos que el mero hecho de que una mercancía sea de origen estadounidense la convierta en una mercancía "no similar" a una mercancía importada. Observamos además que la Ley constituye una medida de aplicación general. Se aplica horizontalmente a todos los productos que puedan utilizarse para la producción de mercancías que podrían eventualmente ser bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas. Por lo tanto, en nuestra opinión, no hay ninguna necesidad de demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados a fin de demostrar una infracción del párrafo 4 del artículo III.²³⁷ Además, cuando no hay mercancías similares estadounidenses, ni siquiera se plantea la cuestión de trato menos favorable a las mercancías importadas.

8.134 Por lo tanto, no consideramos necesario, como aducen los Estados Unidos, que deban presentarse pruebas de que determinada clase de mercancías importadas recibirán un trato menos favorable que una clase de productos similares de origen nacional. Tampoco -en lo que se refiere al análisis del "producto similar"- creemos que deban presentarse pruebas para demostrar la existencia de un "nexo significativo" entre la medida y los efectos desfavorables en las condiciones de competencia respecto de una clase similar de mercancías importadas, solamente porque este caso se refiere a una medida de aplicación general.²³⁸ Tampoco aprobamos la afirmación de los Estados Unidos de que las leyes de aplicación general tienen, a lo sumo, una repercusión indirecta sobre los productos importados y, por tanto, dan lugar a una carga probatoria mayor que las leyes de aplicación específica.²³⁹

8.135 Por estos motivos, consideramos que el elemento de "producto similar" del párrafo 4 del artículo III queda satisfecho en este caso.

ii) *si la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte ... al uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares como consecuencia de la limitación de los artículos mano de obra extranjeros*

8.136 Las partes no están de acuerdo en sí, debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, la Ley es una "ley, reglamento y prescripción que afecte al ... uso en el mercado interior" de productos importados y productos nacionales similares en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

8.137 Las Comunidades Europeas sostienen que su alegación en virtud del 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

²³⁷ Encontramos apoyo para esta afirmación, por ejemplo, en el informe del Grupo Especial sobre *Indonesia – Medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WST/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.113 ("...[una] distinción basada en el origen en cuanto a la tributación interior constituye ya, por sí misma, una violación del párrafo 2 del artículo III, sin que sea necesario demostrar la existencia de productos similares efectivamente comercializados"). Véase también el Informe del Grupo Especial, *Canadá – Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.74. Ese Grupo Especial dijo que "no se ha puesto en entredicho que la distinción hecha entre productos nacionales y productos importados en la definición de valor añadido en el Canadá se basa únicamente en el origen y que, por consiguiente, hay productos importados que deben considerarse similares a los productos nacionales cuyos costos se incluyen en la definición del valor añadido en el Canadá".

²³⁸ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 216-219; Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 167.

²³⁹ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 171.

extranjeros", y 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.²⁴⁰ Con respecto a la palabra "afectar", las Comunidades Europeas aducen que no es necesario establecer los efectos comerciales reales de la medida. Según las Comunidades Europeas, basta con que la limitación "afecte" a la posición competitiva del producto importado en el mercado.²⁴¹ Las Comunidades Europeas afirman que la Ley ofrece un incentivo para obtener los insumos a nivel nacional, porque los productores estadounidenses tendrán así más posibilidades de conseguir las ventajas fiscales, y que ello es suficiente para infringir el párrafo 4 del artículo III, que garantiza la igualdad de oportunidades competitivas.²⁴² A juicio de las Comunidades Europeas, esto es así aunque la medida permita obtener la ventaja por otros medios.²⁴³

8.138 A juicio de los Estados Unidos, es difícil sostener que una medida de aplicación general, como la medida impugnada, puede "afectar" a las importaciones.²⁴⁴ Según los Estados Unidos, la Ley no afecta a las condiciones de competencia entre los productos importados y los productos nacionales similares, ya que no obliga a utilizar ninguna mercancía originaria de los Estados Unidos para que una transacción obtenga ingresos extraterritoriales excluidos; los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero.²⁴⁵

8.139 Para analizar estas cuestiones examinaremos en primer lugar la *forma* de la medida impugnada. Concordamos con las opiniones expresadas en anteriores informes de grupos especiales del GATT y la OMC en el sentido de que el párrafo 4 del artículo III se aplica también a medidas que adoptan la forma de condiciones²⁴⁶ que hayan de satisfacerse con objeto de obtener una "ventaja"²⁴⁷ del gobierno.

8.140 Aunque compartimos la opinión de las Comunidades Europeas de que la medida impugnada en el presente asunto está englobada en la expresión "leyes, reglamentos y prescripciones" en el párrafo 4 del artículo III, nos inclinamos a considerar que los tres elementos separados e identificados en esa frase del párrafo 4 del artículo III se refieren más bien a la *forma* que al *contenido* de la medida objeto de examen. Observamos que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros es una disposición legal, es decir, una prescripción incluida en la Ley, que a su vez es una "ley" de aplicación

²⁴⁰ Respuesta de las CE a la Pregunta 18 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 47 y 48.

²⁴¹ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 198 a 205.

²⁴² Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 231.

²⁴³ Escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 237, donde se cita el informe del Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.82.

²⁴⁴ Por ejemplo, primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 218.

²⁴⁵ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 214; también, por ejemplo, declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafos 166 y siguientes.

²⁴⁶ Véase, por ejemplo, el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Aplicación de la ley sobre el examen de la inversión extranjera*, IBDD 30S/151, adoptado el 7 de febrero de 1984, párrafos 5.4 y 5.6; el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Piezas y componentes*, *supra*, nota 233, párrafo 5.21; y el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.73.

²⁴⁷ La palabra "ventaja" se ha utilizado en este contexto en anteriores informes sobre solución de diferencias del GATT y la OMC; véanse el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.73; el informe del Grupo Especial sobre el asunto *CE - Piezas y componentes*, *supra*, nota 233, párrafo 5.21. El Órgano de Apelación utiliza la palabra "incentivo" en el contexto del examen del párrafo 4 del artículo III en su informe sobre el asunto *CE - Bananos*, *supra*, nota 251, párrafo 213.

general. En cualquier caso, con independencia de que la medida impugnada sea una "ley" o una "prescripción", compartimos la opinión expresada por las Comunidades Europeas de que "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".²⁴⁸

8.141 Recordamos la declaración de las Comunidades Europeas de que su alegación en virtud del 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".²⁴⁹ Las Comunidades Europeas aclaran 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*.²⁵⁰ En ese sentido, observamos que una medida objeto de examen en virtud del párrafo 4 del artículo III puede someter a condiciones el acceso a una ventaja o incentivo concedidos por el gobierno. Estimamos que la naturaleza de la "ventaja" que en definitiva se trata de obtener del gobierno (o el "incentivo" en definitiva concedido por el gobierno) cuando una determinada "prescripción" se acepta voluntariamente con objeto de obtener la "ventaja" o el "incentivo" no es pertinente a los efectos de un análisis en el marco del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*. En particular, carece de importancia el que aquí estemos analizando una medida que somete a condiciones el acceso a una ventaja en materia de impuestos sobre la renta para una "empresa".

8.142 En ese sentido, no encontramos en el texto del párrafo 4 del artículo III ninguna precisión o limitación relativa al tipo de ventajas vinculadas a las medidas objeto de examen en el marco del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*. Por tanto, no hay en el texto mismo de la disposición nada que excluya específicamente del ámbito de aplicación del artículo III, que regula el "trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores", las prescripciones que someten a condiciones el acceso a las medidas en materia de impuestos sobre la renta.

8.143 En lo tocante al contexto, observamos que el apartado d) del artículo XIV del *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios* (el "AGCS"), titulado "Excepciones generales", estipula que ninguna disposición de ese Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir que un Miembro adopte o aplique medidas incompatibles con las obligaciones de "trato nacional" establecidas en el artículo XVII, "siempre que la diferencia de trato tenga por objeto garantizar la imposición o la recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros Miembros". A nuestro juicio, esto significa que una medida reguladora de impuestos directos sobre la renta estará generalmente incluida en el ámbito de aplicación del artículo XVII del AGCS. Basamos esta opinión en el siguiente razonamiento: si una medida reguladora de impuestos directos sobre la renta no estuviera englobada en el ámbito de aplicación de esa disposición, los negociadores de la Ronda Uruguay no habrían estimado necesario crear esa "excepción" expresa al elaborar las disposiciones pertinentes del AGCS. Evidentemente, las disposiciones relativas al trato nacional en el marco del AGCS se inspiraron en el artículo III del *GATT* y se hacen eco de la jurisprudencia derivada de ese Acuerdo. Por tanto, este elemento del contexto respalda nuestra opinión de que la obligación establecida en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no está sujeta a tales limitaciones.

8.144 Además, se ha interpretado que las palabras "leyes, reglamentos o prescripciones que afecten ..." en el párrafo 4 del artículo III son términos de carácter general que se caracterizan por la amplitud

²⁴⁸ Véase la respuesta de las CE a la Pregunta 31 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafo 79.

²⁴⁹ Respuesta de las CE a la Pregunta 18 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 47 y 48.

²⁵⁰ *Ibid.*

de su significado.²⁵¹ Si las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que se refiere a determinados productos se excluyeran del ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III, se estaría ofreciendo un refugio seguro a una amplia gama de medidas distorsionadoras del comercio con ingentes consecuencias económicas y comerciales, al tiempo que medidas no vinculadas a ventajas en materia de impuestos sobre la renta y tal vez generadoras de menos distorsiones comerciales se verían sujetas a las disciplinas del párrafo 4 del artículo III. A nuestro entender, tal interpretación sería contraria al objeto y fin del *GATT* y el *Acuerdo sobre la OMC* (incluida la "eliminación del trato discriminatorio" en las relaciones comerciales internacionales²⁵²), y no puede haber sido realmente la intención de sus redactores. Por consiguiente, basándonos en el texto y en el contexto del párrafo 4 del artículo III y a la luz del objeto y fin del *GATT* y del *Acuerdo sobre la OMC*, estimamos que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es aplicable a las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos.

8.145 Tomamos nota de los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana a que los Estados Unidos han hecho referencia en el presente procedimiento. En respuesta a preguntas del Grupo Especial, los Estados Unidos afirman que "existe sustento para la tesis de que el párrafo 4 del artículo III nunca tuvo por objeto aplicarse a los impuestos sobre la renta". Según los Estados Unidos, en los informes de la Convención de La Habana, en la cual se elaboró el artículo 18 de la Carta de La Habana²⁵³, 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".²⁵⁴ Esa declaración que figura en los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana no modifica nuestra opinión de que el ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* comprende medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos. Aunque aparentemente redactada en términos generales, esa declaración figura²⁵⁵ en una sección que contiene comentarios sobre los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 18, por lo que parece guardar relación con lo que posteriormente se convertiría en el párrafo 2 del artículo III del *GATT*. Por tanto, en cualquier caso no sería decisiva por lo que respecta al ámbito de aplicación del párrafo 4 del artículo III. Además, la declaración se hizo en relación con la retirada de una propuesta específica del Perú relativa a una situación materialmente distinta de la que tenemos ante nosotros (no considerando "opuesta" al artículo 18 la exención del pago de derechos de importación sobre equipos o materiales y la exención del pago de impuestos sobre la renta otorgada por tiempo limitado a empresas creadas para el

²⁵¹ Informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Comunidades Europeas - Medidas que afectan a la importación, venta y distribución de bananos*, adoptado el 25 de septiembre de 1997, WT/DS27/AB/R, párrafo 220. Véase también el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, párrafo 10.80; el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Maquinaria agrícola italiana*, y IBDD 7S/64, adoptado el 23 de octubre de 1958, párrafo 12.

²⁵² Véanse el preámbulo del *GATT de 1947* y el *Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio*.

²⁵³ *Acta final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y empleo*, 24 de marzo de 1948.

²⁵⁴ En su respuesta a la Pregunta 18 del Grupo Especial, los Estados Unidos hacen referencia a la 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.

²⁵⁵ Véase *ibid.*

establecimiento de industrias económicamente saneadas).²⁵⁶ Con todo, aunque la declaración hubiera tenido por objeto referirse de manera más general a lo que posteriormente se convertiría en el artículo III en su conjunto (incluido el párrafo 4 del artículo III), si se tomara literalmente excluiría en su totalidad una esfera expresamente abarcada por el artículo 18 de la Carta de La Habana, y ahora por el párrafo 4 del artículo III del GATT: es decir, la reglamentación interna (baste aquí con recordar que el artículo III del *GATT de 1994* se titula "Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores"), lo que nos llevaría a un resultado claramente contrario al objeto y fin del artículo III y del *GATT de 1994* en general. Por tanto, la declaración hecha en el curso de los trabajos preparatorios de la Carta de La Habana no modifica nuestra opinión de que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* es aplicable a las medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos.²⁵⁷

8.146 Observamos, por último, que otros grupos especiales han opinado que el párrafo 4 del artículo III es aplicable a medidas que someten a condiciones el acceso a las ventajas en materia de impuestos sobre la renta por lo que respecta a determinados productos. De hecho, un Grupo Especial de la OMC ha observado que, por lo general, las subvenciones concedidas respecto de los impuestos directos no están reguladas por el párrafo 2 del artículo III, pero "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".²⁵⁸ Observamos asimismo que las disposiciones reguladoras de la capacidad de acceder a una exención del pago de derechos de importación (una esfera a la que en los trabajos preparatorios citados por los Estados Unidos se hace también referencia como esfera no incluida en el ámbito de aplicación del artículo 18 de la Carta de la Habana) fueron también objeto de análisis en el examen del párrafo 4 del artículo III efectuado por el Grupo Especial encargado del asunto *Canadá - Automóviles*.²⁵⁹

8.147 Seguidamente estudiaremos si la medida impugnada "afecta" a la venta o uso en el mercado interior de los productos de que se trata. Recordamos aquí la observación del Órgano de Apelación de que el sentido corriente de la palabra "afectar" denota una medida que tiene "un efecto sobre", lo que indica un amplio campo de aplicación.²⁶⁰ Observamos además que se ha interpretado que la palabra

²⁵⁶ Véase Tercera Comisión: Política Comercial, Programa Anotado Revisado para el capítulo IV, enmienda propuesta por el Perú, E/Conf.2/C.3/6/Add.2, 17 de diciembre de 1947.

²⁵⁷ Observamos, además, que, de conformidad con las normas habituales de interpretación del derecho internacional público, codificadas en los artículos 31 y 32 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*,

"Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado ... 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 obscuro el sentido; o
b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."

En el presente caso no estimamos que el sentido corriente del texto del párrafo 4 del artículo III, en su contexto y a la luz del objeto y fin del *GATT de 1994* y el *Acuerdo sobre la OMC*, sea "ambiguo u obscuro", o que nuestra interpretación de esa disposición "conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable". Opinamos, por consiguiente, que ni siquiera es necesario hacer referencia alguna a los trabajos preparatorios.

²⁵⁸ Informe del Grupo Especial, *Indonesia - Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS/64/R, adoptado el 23 de julio de 1998, párrafo 14.38.

²⁵⁹ *Supra*, nota 231.

²⁶⁰ Informe del Órgano de Apelación, *Comunidades Europeas - Bananos*, *supra*, nota 251, párrafo 220. Véase también el Informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.80.

"afecten" en el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* engloba no sólo las leyes y reglamentos que regulan directamente las condiciones de venta o de compra, sino también cualesquiera leyes o reglamentos que pudieran modificar adversamente las condiciones de competencia entre productos nacionales y productos importados.²⁶¹

8.148 A nuestro entender, una medida en virtud de la cual la utilización de productos nacionales -pero no la de productos importados- contribuye a la obtención de una ventaja repercute en las condiciones de competencia entre los productos nacionales y los importados, por lo que "afecta" al "uso" de productos importados en el mercado interior, *aunque* la medida permita obtener la ventaja por otros medios, como el uso de insumos nacionales que no sean productos.²⁶² Con arreglo a la Ley, y debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, el uso de productos originarios de los Estados Unidos contribuye a obtener la exclusión, mientras que el uso de productos importados no lo hace. Estimamos, por tanto, que es una medida que "afecta" al uso en el mercado interior de productos importados, aunque existan otras formas -distintas del uso de productos- para calcular un valor equitativo de mercado permisible.

8.149 Por estas razones constatamos que, debido a la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros", la Ley es una "ley, reglamento o prescripción" que afecta al "uso" en el mercado interior de los Estados Unidos de productos importados y productos nacionales similares para uso en la producción de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas.

iii) *si la Ley, como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato "menos favorable" que el concedido a los productos nacionales similares*

8.150 Las partes no están de acuerdo sobre si la Ley como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros otorga a los productos importados un trato menos favorable que el concedido a los productos nacionales similares.

8.151 Las Comunidades Europeas aducen que en todos los casos, la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros" constituirá un incentivo para tratar de obtener los insumos en el país, porque aumentará las posibilidades de acceder a las ventajas fiscales de los productores estadounidenses que tengan intención de exportar sus mercancías.²⁶³ A juicio de las Comunidades Europeas, esto basta para infringir el párrafo 4 del artículo III, que garantiza la igualdad de las oportunidades de competencia. Aunque reconocen que la Ley no obliga a los productores estadounidenses a utilizar insumos estadounidenses, las Comunidades Europeas aducen que en muchos casos ésta es una de las condiciones necesarias para obtener la ventaja, y que en todos los demás casos el sistema fomenta la utilización de productos estadounidenses con preferencia a los productos extranjeros.²⁶⁴ Por tanto, la Ley otorga a los productos importados un "trato menos favorable". En cualquier caso, las Comunidades Europeas estiman que, en virtud del párrafo 4 del artículo III, "ningún producto en

²⁶¹ Informe del Órgano de Apelación, *Maquinaria agrícola italiana, supra*, nota 251, párrafo 12. Véase también el informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.80.

²⁶² Véase el informe del Grupo Especial, *Canadá - Automóviles, supra*, nota 231, párrafo 10.82.

²⁶³ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 205, 207, 208; escrito de réplica de las CE, anexo C-1, párrafo 231.

²⁶⁴ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 191 a 195; segunda comunicación escrita de las CE, anexo C-1, párrafo 231; declaración oral de las CE, anexo D-1, párrafo 82; declaración oral final de las CE, anexo D-2, párrafos 32 a 34.

concreto debe recibir un trato menos favorable que un producto similar nacional, y ello en todos los casos y para todas las transacciones".²⁶⁵

8.152 El meollo de la respuesta de los Estados Unidos a esta alegación reside en su argumento de que no se otorga a los productos importados un trato menos favorable porque la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no afecta a las condiciones de competencia ni las modifica. Según los Estados Unidos, los contribuyentes no están obligados a utilizar contenido nacional.²⁶⁶ Los Estados Unidos sostienen que la ley no requiere la utilización de ningún producto originario de los Estados Unidos para que una transacción pueda obtener ingresos extraterritoriales excluidos²⁶⁷, y que por el contrario establece que hasta el 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los productos objeto de una transacción puede ser imputable a artículos producidos fuera de los Estados Unidos y a costos directos de la mano de obra en que se incurra fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos subrayan, y consideran que esto es fundamental, que los productos pueden satisfacer ese requisito aunque el 100 por ciento del valor equitativo de mercado de sus insumos sea extranjero.²⁶⁸

8.153 Habida cuenta de esas consideraciones, examinaremos el texto de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros establecida en la Ley para determinar si afecta desfavorablemente a la igualdad de oportunidades de competencia de los productos importados y los productos nacionales similares, otorgando así a los primeros un trato menos favorable que el concedido a los segundos en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*.

8.154 Observamos que nos encontramos aquí con una disposición legislativa que está expresa y explícitamente basada en el origen: en la Ley se hace referencia explícita a los artículos manufacturados o producidos "fuera de", en contraste con "dentro de", los Estados Unidos. Sin embargo, somos perfectamente conscientes de que no toda distinción que esté exclusivamente basada en criterios relacionados con la nacionalidad o el origen del producto tiene que ser necesariamente incompatible con el artículo III.²⁶⁹ Lo que el párrafo 4 del artículo III requiere es que las medidas otorguen a los productos importados un trato que no sea "menos favorable que" el concedido a los productos nacionales similares. Por tanto, no detendremos aquí nuestro examen.

8.155 Observamos, además, que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros fija expresamente un límite a la proporción del valor equitativo de mercado de un producto que pueda derivar únicamente de productos importados (y de mano de obra extranjera), y no somete a limitaciones análogas a la proporción del valor equitativo de mercado de un producto que pueda derivar de productos (y mano de obra) nacionales.

²⁶⁵ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 211.

²⁶⁶ Declaración oral de los Estados Unidos, anexo D-3, párrafo 166.

²⁶⁷ Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 214.

²⁶⁸ Los Estados Unidos sostienen que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros sólo tiene en cuenta el valor de los artículos extranjeros y los costos directos de la mano de obra en la producción de un producto acabado, pero no impone límites a otro valor extranjero. Por consiguiente, a juicio de los Estados Unidos, el 50 por ciento restante del valor equitativo de mercado del producto acabado puede imputarse a elementos intangibles, incluidos los derechos de propiedad intelectual, los fondos de comercio, el capital, la comercialización, la distribución y otros servicios, que pueden ser tanto originarios de los Estados Unidos como extranjeros. Según los Estados Unidos, los artículos utilizados en la manufactura, sea cual fuere su origen, sólo representan parte del valor total. Véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 201.

²⁶⁹ Véase el informe del Órgano de Apelación, *Corea - Carne vacuna, supra*, nota 230, párrafos 137 y 138.

8.156 Observamos que la utilización de productos importados por un fabricante de los Estados Unidos no puede contribuir a satisfacer la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, condición necesaria para obtener la ventaja en forma de exclusión tributaria de la parte de los ingresos extraterritoriales que con arreglo a la Ley constituyen ingresos de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas, mientras que la utilización de productos nacionales sí puede contribuir a ello. Por tanto, se confiere a la utilización de productos nacionales una ventaja que no se da a la utilización de productos importados. Esto representa una diferenciación de trato formal entre los productos importados y los productos nacionales similares que, a nuestro entender, otorga a los primeros un trato menos favorable que a los segundos.

8.157 En el núcleo de la argumentación de los Estados Unidos en respuesta a esta alegación reside su aseveración de que la limitación de artículos/mano de obra extranjeros no requiere necesariamente el uso de mercancías originarias de los Estados Unidos. Así, más del 50 por ciento del valor equitativo de mercado de los "bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas" podría ser imputable a propiedad intelectual, fondos de comercio, capital, comercialización, distribución u otros servicios estadounidenses o extranjeros. Opinamos, sin embargo, que la existencia de otras formas de imputar el valor no modifica el hecho fundamental de que, en lo tocante a las mercancías, la limitación de artículos/mano de obra extranjeros crea un incentivo para utilizar productos nacionales con preferencia a los importados. El hecho de que puedan existir otras formas de imputar el valor equitativo de mercado permisible con objeto de obtener bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas no obsta para que ese incentivo conceda por sí mismo ventajas a las mercancías nacionales, por lo que otorga a las importadas un trato menos favorable.

8.158 Habida cuenta de ello, estimamos que, debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, la Ley otorga a los productos importados un trato menos favorable, en el sentido del párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994*, que a los productos similares de origen estadounidense porque, al conferir una ventaja por el uso de productos de origen estadounidense pero no por el uso de productos importados, afecta negativamente a la igualdad de oportunidades de competencia de los productos importados y los productos similares de origen estadounidense.

8.159 Nos permitimos señalar que el argumento de los Estados Unidos en el sentido de que las Comunidades Europeas no han presentado pruebas fácticas suficientes en apoyo de su alegación de incompatibilidad de la Ley, debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* no afecta a nuestro examen. Con objeto de hacer nuestra constatación de infracción *de jure* del párrafo 4 del artículo III, tomamos nota de las pruebas presentadas por las Comunidades Europeas que indican que en algunos casos la limitación de artículos/mano de obra extranjeros parecería *requerir* el uso de una determinada cuantía de artículos estadounidenses, pero no nos hace falta apoyarnos en esas pruebas. El "trato menos favorable" que hemos constatado emerge como consecuencia necesaria de las palabras efectivamente utilizadas en el texto de la Ley que establece la limitación de artículos/mano de obra extranjeros. Recordamos que el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* consagra una obligación de los gobiernos en virtud de la cual éstos deben garantizar la igualdad de oportunidades de competencia de los productos nacionales y los productos similares importados. No requiere que se demuestren los efectos comerciales, ni que se pruebe que las decisiones de las empresas privadas relativas al origen de los productos se hayan visto realmente afectadas por la prescripción pertinente.²⁷⁰

²⁷⁰ Respaldan nuestra opinión el informe del Grupo Especial sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 231, párrafo 10.84 y párrafo 10.78, y el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Japón - Bebidas alcohólicas*, *supra*, nota 197.

2. Otras alegaciones

8.160 Observamos que las Comunidades Europeas han alegado también que la subvención "ampliada", por lo que respecta a las mercancías producidas fuera de los Estados Unidos, está prohibida porque a menudo será necesario utilizar artículos estadounidenses (y, por tanto, exportaciones) para satisfacer la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros"²⁷¹, y que "la limitación del contenido extranjero en el programa de sustitución de las EVE hace que la subvención básica de sustitución de las EVE (y la subvención ampliada de sustitución de las EVE, si esta última no es contraria al apartado a) del párrafo 1 del artículo 3) esté supeditada al empleo de productos estadounidenses con preferencia a los importados en infracción del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*".²⁷²

8.161 Recordamos que no estamos obligados a examinar todas las alegaciones jurídicas que se nos han planteado, sino únicamente las que deban tratarse para resolver la cuestión que es objeto de la presente diferencia²⁷³, siempre que abordemos las alegaciones sobre las que es necesario hacer una constatación para que el OSD pueda formular recomendaciones y resoluciones suficientemente precisas para su pronto cumplimiento por el Miembro de que se trate con objeto de asegurar la eficaz solución de las diferencias en beneficio de todos los Miembros.²⁷⁴

8.162 Habida cuenta de nuestra constatación de que la Ley es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* debido a la "limitación de artículos/mano de obra extranjeros" por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos²⁷⁵, no estimamos necesario abordar también la alegación de las CE de que la Ley es incompatible con el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* como consecuencia de la limitación de artículos/mano de obra extranjeros por lo que respecta a las mercancías producidas en los Estados Unidos.

8.163 En lo tocante a los elementos de la Ley impugnados por las Comunidades Europeas en su alegación en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* por lo que respecta a las mercancías producidas en el extranjero, entendemos que las Comunidades Europeas alegan que los insumos producidos en los Estados Unidos que se utilizan para producir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas fuera de los Estados Unidos reciben una subvención supeditada a los resultados de exportación. Con arreglo al sistema actual, un proveedor de esos insumos, en la medida en que se estime que está recibiendo una "subvención", tendría derecho a recibirla con independencia de que los insumos se utilicen para producir bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas dentro de los Estados Unidos o fuera de los Estados Unidos. Para resolver la alegación de las CE tendríamos que presuponer un sistema distinto, es decir, un sistema en el que se estime que un proveedor de insumos *sólo* tiene derecho a obtener una "subvención" cuando los insumos se facilitan para su uso en la producción de bienes de comercio

²⁷¹ Respuesta de las CE a la Pregunta 1 del Grupo Especial, anexo F-1, párrafos 1 a 4.

²⁷² Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 259.

²⁷³ Informe del Órgano de Apelación, *Estados Unidos - Medida que afecta a las importaciones de camisas y blusas de tejidos de lana procedentes de la India*, WT/DS33/AB/R, adoptado el 23 de mayo de 1997, página 20. Véase también, por ejemplo, el informe del Órgano de Apelación sobre el asunto *Canadá - Automóviles*, *supra*, nota 118, párrafos 112 a 117, donde el Órgano de Apelación hace referencia al ejercicio de las "facultades discrecionales" del Grupo Especial implícitas en el principio de economía procesal y respalda dicho ejercicio.

²⁷⁴ Informe del Órgano de Apelación, *Australia - Medidas que afectan a la importación de salmón*, *supra*, WT/DS18/AB/R, adoptado el 6 de noviembre de 1998, párrafo 223.

²⁷⁵ *Supra*, párrafo 8.158.

exterior que reúnen las condiciones establecidas *fuera de* los Estados Unidos (en otras palabras, un sistema donde no exista la limitación de artículos/mano de obra extranjeros por lo que respecta a los bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas producidos *dentro de* los Estados Unidos, lo que actualmente constituye parte integral de la medida). Sin embargo, una medida transformada en forma tan significativa sería evidentemente distinta de la medida que actualmente tenemos ante nosotros, por lo que estimamos que no sería necesario ni adecuado dictar una resolución sobre ella. Por lo que respecta a la alegación subsidiaria de las Comunidades Europeas en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, las Comunidades Europeas piden al Grupo Especial "que sólo examine la aplicación de la limitación del contenido extranjero en el caso de los productores no estadounidenses si opina que esa limitación no hace que la subvención ampliada de sustitución de las EVE esté supeditada a los resultados de exportación en contravención del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3".²⁷⁶ Como no hemos formulado resolución alguna sobre la alegación de las CE en virtud del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, no sería adecuado que lo hiciéramos sobre la alegación *subsidiaria* de las CE en virtud del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*.

D. DISPOSICIONES TRANSITORIAS

8.164 En nuestro informe sobre la diferencia inicial recomendamos "que el OSD solicite a los Estados Unidos que retiren sin demora las subvenciones relativas a las EVE"²⁷⁷, y especificamos que "las subvenciones relativas a las EVE se deberán retirar de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000".²⁷⁸ Esos elementos formaron parte de las recomendaciones y resoluciones del OSD con motivo de la adopción, el 20 de marzo de 2000, de los informes del Grupo Especial y el Órgano de Apelación sobre la diferencia inicial. El 12 de octubre de 2000, el OSD accedió a la solicitud de los Estados Unidos de que "el OSD modifique el plazo fijado en esta diferencia de modo que expire el 1º de noviembre de 2000".²⁷⁹

8.165 Las Comunidades Europeas aducen que los Estados Unidos, al mantener la disponibilidad de las subvenciones EVE después del 30 de septiembre de 2000 para las transacciones efectuadas por EVE existentes hasta el 31 de diciembre de 2001 (y, en determinadas condiciones, por un período indefinido), no han retirado las subvenciones EVE, como requieren el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* y las recomendaciones y resoluciones del OSD, y tampoco han cumplido las obligaciones dimanantes del artículo 21 del *ESD*.²⁸⁰

8.166 A juicio de los Estados Unidos, las "medidas transitorias limitadas para mitigar la carga" establecidas por la Ley ofrecen a las empresas extranjeras y nacionales la oportunidad de efectuar ajustes y proteger a personas que podrían haber modificado su conducta basándose en el régimen fiscal establecido por la ley anterior, y son razonables en las circunstancias particulares del presente caso. Los Estados Unidos sostienen que grupos especiales de la OMC, principalmente por motivos de equidad han dispensado en sus resoluciones infracciones procesales que no perjudican a la parte demandante. Según los Estados Unidos, un período limitado de ajuste es especialmente adecuado si se tiene en cuenta que las CE tardaron 13 años en impugnar las disposiciones relativas a las EVE, y dado que los Estados Unidos se habían apoyado razonablemente en la decisión y entendimiento de 1981 del

²⁷⁶ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 184.

²⁷⁷ Informe del Grupo Especial sobre la diferencia inicial, *supra*, nota 2, párrafo 8.3.

²⁷⁸ Informe del Grupo Especial sobre la diferencia inicial, *supra*, nota 2, párrafo 8.8.

²⁷⁹ WT/DS108/11, 2 de octubre de 2000. Véase *supra*, párrafo 1.3 y WT/DSB/M/90, párrafos 6 y 7.

²⁸⁰ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafo 241.

Consejo del GATT de 1947.²⁸¹ Por tanto, los Estados Unidos aducen que las limitadas disposiciones transitorias de la Ley representan una "aplicación razonable de las recomendaciones del OSD".²⁸²

8.167 Recordamos que la Ley establece que "las enmiendas introducidas por la presente Ley se aplicarán a las transacciones que tengan lugar después del 30 de septiembre de 2000"²⁸³, y que no podrán crearse nuevas EVE después del 30 de septiembre de 2000.²⁸⁴ Sin embargo, para las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, las enmiendas introducidas por la Ley no se aplicarán a ninguna transacción de una EVE en el curso de operaciones comerciales normales que tenga lugar: (A) antes del 1º de enero de 2002; o (B) después del 31 de diciembre de 2001, de conformidad con un contrato vinculante entre la EVE (o cualquier persona con ella relacionada) y cualquier persona no relacionada con ella que esté en vigor al 30 de septiembre de 2000.²⁸⁵

8.168 Por consiguiente, para las EVE existentes al 30 de septiembre de 2000, las subvenciones EVE siguen siendo aplicables durante un año, y, para las EVE que hayan concertado contratos vinculantes de largo plazo con partes no relacionadas antes del 30 de septiembre de 2000 la Ley no modifica el régimen fiscal aplicable a esos contratos por un período de tiempo indeterminado. Recordamos que el Órgano de Apelación, en su informe sobre el asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, opinó que "seguir efectuando pagos en virtud de una medida de subvención a la exportación declarada prohibida no es compatible con la obligación de 'retirar' subvenciones a la exportación prohibidas, en el sentido de 'eliminar' o 'quitar'".²⁸⁶

8.169 Observamos asimismo que los Estados Unidos no niegan que puedan seguirse obteniendo subvenciones EVE prohibidas una vez transcurrido el plazo establecido para el cumplimiento en la presente diferencia.²⁸⁷

8.170 A la luz de estas consideraciones, constatamos que los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE que se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas e incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, por lo que no han cumplido las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

8.171 Habiendo constatado que los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE como requieren las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*, no estimamos necesario determinar también si los Estados Unidos "no aplicaron las recomendaciones y resoluciones del OSD dentro de los plazos

²⁸¹ *Legislación fiscal*, IBDD 28S/121, 7 y 8 de diciembre de 1981.

²⁸² Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafos 223 a 229.

²⁸³ Ley, artículo 5(a).

²⁸⁴ Ley, artículo 5(b)(1).

²⁸⁵ Ley, artículo 5(c)(1). La Ley especifica que un contrato vinculante incluye las opciones de compra, las opciones de renovación o las opciones de sustitución que estén incluidas en dicho contrato y puedan invocarse ante el vendedor o el arrendador.

²⁸⁶ Informe del Órgano de Apelación en virtud del párrafo 5 del artículo 21, asunto *Brasil - Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, recurso del Canadá al párrafo 5 del artículo 21 del ESD*, WT/DS46/AB/RW, adoptado el 4 de agosto de 2000, párrafo 45.

²⁸⁷ Véase la primera comunicación escrita de los Estados Unidos, anexo A-2, párrafo 224.

establecidos por el OSD, por lo que también infringieron el artículo 21 del *ESD*²⁸⁸ al promulgar la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE el 15 de noviembre de 2000. Aplicamos, por tanto, un criterio de economía procesal por lo que respecta a esta alegación.

IX. CONCLUSIÓN

9.1 A la luz de las constataciones expuestas en la sección VIII *supra*, concluimos, por tanto, que:

- a) la Ley es incompatible con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* porque conlleva subvenciones "supeditadas ... a los resultados de exportación" en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC* debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos" y no está comprendida en el ámbito de aplicación de la quinta frase de la nota 59 del *Acuerdo SMC* por no ser una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero en el sentido de dicha nota;
- b) los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con la obligación, dimanante del párrafo 2 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, de no mantener las subvenciones a que se refiere el párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*;
- c) la Ley, debido al requisito de "uso fuera de los Estados Unidos", conlleva el otorgamiento de subvenciones a la exportación definidas en el apartado e) del artículo 1 del *Acuerdo sobre la Agricultura* a los efectos del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con las obligaciones dimanantes del párrafo 1 del artículo 10 del *Acuerdo sobre la Agricultura* al aplicar las subvenciones a la exportación, por lo que respecta tanto a los productos agropecuarios consignados en listas como a los no consignados en listas, en forma que, como mínimo, amenaza eludir los compromisos en materia de subvenciones a la exportación dimanantes del párrafo 3 del artículo 3 del *Acuerdo sobre la Agricultura*, y, al actuar en forma incompatible con el párrafo 1 del artículo 10, los Estados Unidos han actuado en forma incompatible con la obligación dimanante del artículo 8 del *Acuerdo sobre la Agricultura*;
- d) la Ley es incompatible con el párrafo 4 del artículo III del *GATT de 1994* debido a la limitación de artículos/mano de obra extranjeros, ya que otorga a los productos importados un trato menos favorable, en el sentido de esa disposición, que a productos similares de origen estadounidense; y
- e) los Estados Unidos no han retirado plenamente las subvenciones EVE que se constató constituían subvenciones a la exportación prohibidas incompatibles con el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*, por lo que no han aplicado las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC*.

9.2 Habida cuenta de que el párrafo 8 del artículo 3 del *ESD* establece que "en los casos de incumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de un acuerdo abarcado, se presume que la medida constituye un caso de anulación o menoscabo", concluimos que los Estados Unidos, en la medida en que han actuado en forma incompatible con el *Acuerdo SMC*, el *Acuerdo sobre la Agricultura* y el *GATT de 1994*, han anulado o menoscabado las ventajas para las Comunidades Europeas resultantes de esos acuerdos.

²⁸⁸ Primera comunicación escrita de las CE, anexo A-1, párrafos 242 a 246.