

**ANEXO C**

**ANEXO C-1**

**Segunda comunicación escrita de las Comunidades Europeas**

(27 de febrero de 2001)

**ÍNDICE**

	<u>Página</u>
<b>1. Introducción .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Los argumentos de las CE que no se han abordado .....</b>	<b>5</b>
2.1 El argumento básico de las CE sobre la supeditación a las exportación, y los correspondientes ejemplos.....	5
2.2 El argumento de las CE de que la subvención ampliada de sustitución de las EVE está también supeditada a los resultados de exportación y específicamente relacionada con las exportaciones .....	7
2.3 Las CE alegan que el Programa de sustitución de las EVE también ofrece	

Página

4.1.2	Criterios en materia de pruebas en los procedimientos en virtud del párrafo 5 del artículo 21 del ESD.....	15
4.2	El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones.....	18
4.2.1	El significado de la frase "cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían".....	18
4.2.2	La "norma jurídica vigente" en los Estados Unidos.....	19
4.2.3	Comparaciones intertempora-4(r)-17.51( d0.00.....)-.....	2(20

	<u>Página</u>
4.5.3	La prueba de la "supeditación" en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.....36
4.5.3.1	El asunto <i>Canadá - Automóviles</i> .....37
4.6	La defensa basada en la doble imposición .....39
4.6.1	Introducción - el alcance de la nota 59 de pie de página.....39
4.6.2	El sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición" .....40
4.6.3	Los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero" .....44
4.6.4	El Programa de sustitución de las EVE no tenía por objeto evitar la doble imposición en los Estados Unidos ni es necesario a esos efectos, y puede dar lugar a doble imposición y en algunos casos a compensaciones excesivas de la "doble imposición" .....45
4.6.5	Aunque fuera una medida para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero, la Ley de sustitución del régimen de las EVE infringiría el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, porque ofrece a los exportadores una opción a la que no tienen acceso otros agentes.....47
4.6.6	Observaciones sobre la opinión del Canadá de que los ingresos exentivos d(014 Tc-0d(ció)12.i)7.8(do de )10.sub3.4(a)oen5(itu)12.3(ció)1Proga pal Canog

## 1. Introducción

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

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

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

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

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

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

6.

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

9. En otras palabras, no debe permitirse a los Estados Unidos que oculten lo que en lo



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

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



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

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

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

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

Período intermedio en espera de que se publiquen orientaciones administrativas

El Comité reconoce que puede haber un período intermedio entre la promulgación

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

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

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

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

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

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

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

- Citando el informe de la Cámara, los Estados Unidos afirman<sup>24</sup> que con arreglo a los sistemas europeos y de los Estados Unidos

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

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

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

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

39. Las CE consideran que la tentativa de los Estados Unidos de trastocar los datos básicos de su legislación no aporta nada. Las CE estiman que su propia descripción de la Ley de sustitución del

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

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

Contrariamente a lo que ocurre en virtud del Programa de sustitución de las EVE, las exenciones en los Estados miembros de las CE no dependen de que el producto del que los

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

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

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

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

50. En otras palabras:

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

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

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

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

---

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

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

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

<sup>38</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 218.

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

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

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

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

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

55.



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

56. En segundo lugar, el Grupo Especial tal vez recuerde asimismo que en el asunto *Canadá - Aeronaves* el Brasil no disponía de muchas pruebas sobre uno de los programas de subvenciones impugnados. Para superar esta falta de información por parte del demandante, el Órgano de Apelación aclaró que cada una de las partes está obligada a presentar las pruebas de que dispone, atendiendo a la solicitud del grupo especial con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD.<sup>45</sup> De no facilitarse la información solicitada, el grupo especial podría extraer de ello inferencias adversas.<sup>46</sup> Aunque en aquel asunto el Grupo Especial prefirió no extraer inferencias adversas del hecho de que el Canadá no hubiera facilitado la información solicitada con arreglo al párrafo 1 del artículo 13 del ESD, aduciendo que el Brasil no había acreditado una presunción<sup>47</sup>, el Órgano de Apelación hizo hincapié en que se podían hacer inferencias adversas con independencia de que se hubiera acreditado una presunción. En efecto:

Es oportuno recordar que la acreditación *prima facie* es aquella que requiere, a falta de una falta refutación efectiva por la parte demandada, que el grupo especial, como cuestión de derecho, se pronuncie en favor del reclamante que efectúe la acreditación *prima facie*. No hay, como hemos indicado antes, en el ESD o en el *Acuerdo SMC* ninguna disposición que apoye la hipótesis del Canadá. Por el contrario, se atribuye a los grupos especiales una facultad discrecional amplia para determinar *cuándo* necesitan información para solucionar una diferencia y *qué* información necesitan. Es posible que un grupo especial necesite esa información antes o después de que un Miembro demandante o demandado haya acreditado *prima facie* su reclamación o su oposición. De hecho, un grupo especial puede necesitar la información que trata de obtener para evaluar pruebas que ya se le han presentado con20u309 T96.8(ueroc0.6(red)( y)1 dtpeinar

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

#### **4.2 El Programa de sustitución de las EVE sigue otorgando subvenciones**

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

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

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

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

61. Sin embargo, los Estados Unidos no entienden el fundamento o exponen erróneamente la interpretación que el Órgano de Apelación hizo de esos términos en el procedimiento original. Citan reiteradamente el párrafo 90 del informe del Órgano de Apelación<sup>50</sup>, pero curiosamente olvidan señalar que el Órgano de Apelación estimó que la expresión "que en otro caso se percibirían" se refiere a ingresos que se habrían recaudado "*en una situación distinta*" o "*en otro caso*" con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión. Los Estados Unidos omiten esas palabras clave y en lugar de ello tratan de concluir que lo que hay que determinar es simplemente si los impuestos se habrían recaudado "si no fuera por" la medida en cuestión.<sup>51</sup>

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

Consideramos que no sería difícil eludir este criterio elaborando un régimen fiscal en el cual *no* hubiese una norma generarneraacu""do uns"si n5( hub)12.t7.2("-)3.. 10.9(f)-ad5aie532.7413ug-413

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

64. El "punto de referencia normativo" citado por el Órgano de Apelación es, por tanto, el impuesto que se percibiría con arreglo al sistema fiscal del Miembro en cuestión *en alguna otra situación*, y no la disposición jurídica que sería aplicable si la disposición objeto de ex4(i)-36(ii5a)62.6-3.2609

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

#### 4.2.3 Comparaciones intertemporales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>57</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 82 *in fine*.

<sup>58</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 87.



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

84.

con objeto de establecer una estructura de funcionamiento mundial eficiente en términos fiscales.<sup>64</sup>

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

90. En primer lugar, las CE observan que los Estados Unidos no refutan las cifras sacadas por las

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

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

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

96.





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

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

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

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

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

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

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

117. Las CE están de acuerdo con los Estados Unidos<sup>85</sup> en que una "opción de asimilación", es decir, el que una empresa extranjera opte por ser tratada como una empresa nacional estadounidense a efectos fiscales en los Estados Unidos, no es necesaria si quien fabrica en el extranjero es una sucursal

121. En tercer lugar, la forma jurídica de entidad separada constituida en la jurisdicción extranjera puede ser a menudo una condición previa imprescindible para poder participar plenamente en todas

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

128. Los Estados Unidos afirman, con razón, que las empresas extranjeras que hacen una "opción de asimilación" en los Estados Unidos tendrán derecho a obtener bonificaciones fiscales por los



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

#### 4.3.3.4 Pruebas

135. En el título de la sección V.C.5 de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos<sup>96</sup>, se alega que las CE no han logrado *demonstrar* que la subvención de sustitución de las EVE está supeditada a la exportación. Aunque la argumentación de los Estados Unidos no es muy clara, las CE se permiten hacer dos observaciones.

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

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

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

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

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

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

140. Los Estados Unidos responden indirectamente a este argumento en la introducción de su defensa basada en la doble imposición. Opinan<sup>97</sup> que la Lista ilustrativa no amplía la prohibición establecida en el apartado a) del párrafo 1 del artículo 3, y concluyen que

Para que el párrafo e) pueda aplicarse, las desgravaciones fiscales en cuestión deben estar supeditadas a la exportación en el sentido del apartado a) del párrafo 1 del artículo 3.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Inmediatamente anterior al párrafo 151.

<sup>97</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 158 a 161.

<sup>98</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafo 161 *in fine*.



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



Esta referencia no es del todo clara. Los Estados Unidos no especifican qué párrafo del anexo I del *Acuerdo SMC*

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

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

160. La Ley de sustitución del régimen de las EVE no hace ninguna distinción entre los componentes constituidos en su totalidad por insumos estadounidenses y los componentes constituidos por una mezcla de insumos estadounidenses y extranjeros. Más importante aún, esto es del todo irrelevante, y por buenas razones, por lo que respecta a las normas de las OMC aplicables. Si el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3, al prohibir las subvenciones supeditadas al "empleo de productos nacionales con preferencia a los importados" hiciera una distinción entre componentes "puros" y componentes "mixtos", un Miembro de la OMC podría simplemente diluir la supeditación al contenido local en la medida necesaria, eludiendo así la prohibición del apartado b) del párrafo 1 del artículo 3.<sup>112</sup> En lugar de ello, el apartado b) del párrafo 1 del artículo 3 prohíbe la supeditación al contenido local en cualquier grado, e incluso una ligera preferencia por los productos nacionales. No hay en el *Acuerdo SMC* ninguna norma *de minimis*, *ibid*R-7.5(n)672.5 *iierraaquiaTr de d6p-046p-046p-(d)2quili*

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

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

#### 4.5.3.1 El asunto *Canadá - Automóviles*

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

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

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

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

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

---

<sup>115</sup> Primera comunicación escrita de los Estados Unidos, párrafos 204 y siguientes.

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

<sup>117</sup> *Ibid*, párrafo 10.202.

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

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

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

Las SRO eran también medidas individuales de carácter administrativo (Decretos). En virtud de esas medidas se habían otorgado posteriormente las mismas ventajas a determinadas empresas fabricantes de automóviles que no reunían las condiciones establecidas en el Pacto del Automóvil de 1965 porque no fabricaban en el "año de referencia". Esos beneficiarios adicionales constituían también una categoría cerrada<sup>119</sup> como consecuencia de la "congelación" de 1989. Por consiguiente, las SRO objeto de examen en el asunto *Canadá - Automóviles* eran medidas individuales, cada una de las cuales establecía su propia prescripción en materia de VAC.<sup>120</sup>

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

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

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

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

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

176. Es posible que en algunos sectores la limitación del contenido extranjero no obligue a utilizar

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

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

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

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

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

- refiriéndose al sentido de la expresión "medidas para evitar la doble imposición";
- explicando que los ingresos excluidos por el Programa de sustitución de las EVE no son "ingresos procedentes del extranjero";
-



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

y

#### Artículo 23B

#### MÉTODO DEL CRÉDITO FISCAL

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

192. De hecho, el artículo 7 del Convenio OCDE<sup>124</sup>

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

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

194. Con arreglo al Programa de sustitución de las EVE, los ingresos excluidos derivan de<sup>127</sup>:

- la venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen la condiciones establecidas;
- el arrendamiento financiero o el alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas para su uso por el arrendatario fuera de los Estados Unidos;
- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier venta, intercambio u otra forma de enajenación de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllas;
- la prestación de servicios que están relacionados con cualquier arrendamiento financiero o alquiler de bienes de comercio exterior que reúnen las condiciones establecidas y que son subsidiarios de aquéllos;

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

198.





220.

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

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

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

227. Esto se debe a que, como indican los Estados Unidos en un contexto distinto, las empresas estadounidenses pueden obtener "ingresos extraterritoriales" vendiendo mercancías fabricadas en el extranjero por un productor extranjero (siempre que satisfagan las condiciones establecidas en la Ley de sustitución del régimen de las EVE, especialmente la de optar por la asimilación y la de respetar la limitación del contenido extranjero). Los ingresos obtenidos por una empresa estadounidense que



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

232. En el asunto *Canadá - Automóviles*

236.

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

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

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

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

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

246. Las CE no discrepan de los argumentos de política general en favor de las disposiciones transitorias, pero precisamente por esa razón en el procedimiento original aceptaron, y suponen que el

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

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

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

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

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

252. Por último, y a este respecto, las CE se permiten destacar que los Estados Unidos son perfectamente capaces de adoptar disposiciones fiscales que afectan a derechos privados. Como posteriormente afirman los propios Estados Unidos<sup>152</sup>, la Ley de sustitución del régimen de las EVE se adoptó el 15 de noviembre de 2000 e impidió, con carácter retroactivo al 1º de octubre de 2000, la creación de nuevas EVE. No hubo alaridos de protesta, porque los contribuyentes sabían que era probable que las disposiciones cambiaran y tomaron sus precauciones.

253. La segunda razón aducida por los Estados Unidos en virtud de la cual el Grupo Especial debía

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

254. Los últimos argumentos que los Estados Unidos esgrimen es que las CE tardaron mucho tiempo en impugnar el Programa EVE, y que el año 2000 era un año de elección presidencial.<sup>154</sup> La primera alegación ya se hizo ante el Grupo Especial, y el Grupo Especial ya conoce su propia respuesta y la de las CE el11Lenao8(5( s)-0.6( 111L)18 4tr,4(s)-0.6(en)-10.9(t)-eao8(5( s)--3.5(t.3(a)-0.b )-10iéo0.b )

del artículo 21 del *ESD* de hacerlo dentro de un plazo prudencial, que el OSD había especificado finalizaría el 1º de noviembre de 2000.<sup>155</sup>

260. Los Estados Unidos aducen también que:

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

261.

## ANEXO

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

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

los bienes -

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

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

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

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

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

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

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

**1. La rama de producción de acero**

*a) Rollos laminados en caliente*

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

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

Hierro	109 euros por tonelada
--------	------------------------

---

---



<b>Costo de producción - Chapa de cero pesada</b>	
<b>1999</b>	
Coeficiente de insumos (t)	1,0132
Acabado*	43.509.319
Coeficiente de insumos (t)	1,1302
E. Costo total de manufactura	274.101.238
F. VG+A**	20.776.874

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

## 2. Otros productos metálicos

### *Hojas de aluminio para uso doméstico*

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

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

### **HOJAS DE ALUMINIO PARA USO DOMÉSTICO 1999**

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

HONORAR356 1.44OS D263.2(586)]TET044 Tw[(HONORA27)-1s306.4403RIta3)(.442CONT 1Vent.298

**3. Tejidos de fibra de vidrio**

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

**4. Productos químicos y fibras sintéticas**

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

## **5. Aeronaves**

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

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

### **NOTA**

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

**Lista de Pruebas documentales**

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

**ANEXO C-2**

**Segunda comunicación escrita de los Estados Unidos**

(27 de febrero de 2001)

**ÍNDICE**

Página

<b>I.</b>	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>64</b>
-----------	--------------------------	-----------

<b>4.</b>	<b>La norma del 50 por ciento no hace que la exclusión establecida en la Ley esté supeditada a la exportación.....</b>	<b>71</b>
<b>C.</b>	<b>LA EXCLUSIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY ES UNA MEDIDA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SENTIDO DE LA NOTA 59 DE PIE DE PÁGINA .....</b>	<b>72</b>
<b>1.</b>	<b>Argumentación de Australia .....</b>	<b>72</b>
<b>a)</b>	<b>Los Miembros de la OMC pueden aplicar distintos métodos para evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero.....</b>	<b>73</b>
<b>b)</b>	<b>Las medidas para evitar la doble imposición no tienen por qué estar limitadas a la cuantía de los impuestos pagados en el extranjero.....</b>	<b>74</b>
<i>i)</i>	<i>El método de exención está vinculado a los tipos impositivos de los países involucrados.....</i>	<i>74</i>
<i>ii)</i>	<i>Un ejemplo.....</i>	<i>74</i>
<i>iii)</i>	<i>El método de descuento no ofrece resultados perfectos .....</i>	<i>75</i>
<b>2.</b>	<b>Argumentación del Canadá.....</b>	<b>76</b>
<b>a)</b>	<b>El Canadá hace una distinción falsa entre "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales" .....</b>	<b>76</b>
<b>b)</b>	<b>Los Estados Unidos no incluyeron las transacciones totalmente extranjeras para "oscurecer la situación" .....</b>	<b>77</b>
<b>c)</b>	<b>El Canadá restringe inaceptablemente la quinta frase de la nota 59 de pie de página.....</b>	<b>77</b>
<i>i)</i>	<i>La definición de los ingresos procedentes del extranjero propugnada por el Canadá es inexacta .....</i>	<i>78</i>
<i>ii)</i>	<i>Nada requiere que exista un "establecimiento permanente" .....</i>	<i>79</i>
<i>iii)</i>	<i>Las decisiones sobre el asunto EVE arrojan dudas sobre la idoneidad del critncriu-3.3(8.m.....c4vBasa.3(one)113.0.1(i)-3.8(om9Ajls00 -ncr)7 pr(ced)11.3euntel oj'ero</i>	

## I. INTRODUCCIÓN

1. De conformidad con el calendario establecido por el Grupo Especial, los Estados Unidos presentan su segunda comunicación en el procedimiento derivado del recurso de las Comunidades Europeas ("CE") al párrafo 5 del artículo 21 del *Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias* ("ESD"). Como las observaciones refutatorias de las CE deben presentarse al mismo tiempo que estas observaciones, los Estados Unidos responderán a la réplica de las CE en la reunión del Grupo Especial. Por tanto, estas observaciones se circunscriben a lo sucedido en este procedimiento desde la presentación de la primera comunicación escrita de los Estados Unidos ("*primera comunicación de los Estados Unidos en virtud del párrafo 5 del artículo 21*"). Concretamente, abordan argumentos contenidos en las comunicación 92.7(n) v8u6la n.o





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

10. Ese razonamiento específico no puede constituir una base para interpretar y aplicar las disposiciones de los Acuerdos de la OMC. El Grupo Especial y el Órgano de Apelación encargados del asunto *EVE* aclararon que lo que ha de determinarse es si ingresos que no se gravan en virtud de una medida impugnada "se percibirían en otro caso" con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal del país en cuestión.<sup>8</sup> Para determinar si los impuestos "en otro caso se percibirían" es preciso comparar la medida impugnada con un "punto de referencia normativo".<sup>9</sup> El criterio aplicado específicamente a este caso por el Canadá es especialmente inadecuado en el presente contexto, dada la afirmación del Órgano de Apelación de que "las palabras 'se condonen' sugieren que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir ingresos que 'en otro caso' podría haber percibido. Esto no puede,

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

13. En segundo lugar, también era perfectamente aceptable que los Estados Unidos modificaran su sistema fiscal redefiniendo sus fronteras jurisdiccionales. Como ha indicado el Órgano de

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

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

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

19. En lo tocante a la afirmación del Canadá de que la exclusión establecida en la Ley no es una

~~medida~~

para evitar la doble imposición, cabe señalar que tññalaolr que.8(un)12(la dd-1.1413 TD0.001 Tc



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

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

25.

sería pasar por alto uno de los elementos más importantes del presente asunto. En contraste con la constatación del Órgano de Apelación encargado del asunto *Canadá - Aeronaves* de que el programa TPC no habría contribuido al sector aeronáutico regional "si no fuera" porque ese sector estaba

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



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

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

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

36. Como demuestran sus antecedentes legislativos, la Ley establece una medida alternativa para evitar la doble imposición de una categoría específica de ingresos definida por la Ley. Con arreglo a esos antecedentes legislativos, "los ingrpe.1(iv)0016 Tc0.17238p(8eCí52.8(os )10.8(ing)1.1(ede8(a)11.1(l)-2.9(os

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

38. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a los tratados fiscales bilaterales de los Estados Unidos. Esos tratados mitigan la doble imposición en conjunción o en paralelo con las disposiciones jurídicas internas de los Estados Unidos, aunque con arreglo a sus cláusulas están restringidos a las circunstancias en las que los dos Estados signatarios pueden invocar el derecho a gravar los mismos ingresos. Como norma general, los tratados fiscales bilaterales se conciertan para complementar las medidas jurídicas internas destinadas a evitar la doble imposición. Prácticamente todos los países que han concertado algún tratado de esa naturaleza tienen su propio mecanismo para evitar la doble imposición.

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

43. El Comentario de la OCDE explica seguidamente que con arreglo al método de exención<sup>40</sup>, los 20.000 dólares de ingresos procedentes del extranjero no se tendrían en cuenta a efectos fiscales en el país de residencia. Como consecuencia de ello, ese país gravaría los restantes 80.000 dólares a un tipo del 30 por ciento, lo que daría lugar a un impuesto de 24.000 dólares, mientras que el otro país gravaría con 4.000 dólares los 20.000 dólares obtenidos en su territorio. En consecuencia, el método de exención arrojaría un impuesto total de 28.000 dólares, liberando al contribuyente del pago de 11.000 dólares de impuestos (el impuesto doble de 39.000 dólares menos la cantidad revisada de 28.000 dólares).

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

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

45. Resumiendo esos resultados, con arreglo al método de exención el contribuyente sólo tendría

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

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

## **2. Argumentación del Canadá**

49. El Canadá comienza su análisis para determinar si la Ley es una medida para evitar la doble imposición a los efectos de la nota 59 de pie de página haciendo una distinción entre el trato otorgado a lo que denomina "ingresos extranjeros" e "ingresos de exportación nacionales". El Canadá señala que "está de acuerdo en que el componente de 'ingresos extranjeros' de los 'ingresos extraterritoriales' es el tipo de ingresos normalmente sujetos a una medida destinada a evitar la doble imposición".<sup>43</sup> Sin embargo, el Canadá afirma que "los Estados Unidos han añadido esta nueva categoría de ingresos a la medida en cuestión en un intento por oscurecer la situación fiscal interior que de otro modo se aplicaría al componente de 'ingresos de exportación nacionales' de los 'ingresos extraterritoriales'".<sup>44</sup> Seguidamente, el Canadá afirma que "los ingresos obtenidos de transacciones de exportación son

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

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

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

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

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

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

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

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

55. En su comunicación, el Canadá trata de restringir el sentido de la quinta frase de la nota 59 de pie de página o de añadirle condiciones que no figuran en su texto. El Canadá aduce en primer lugar que a los efectos de la nota 59 de pie de página *sólo* son ingresos procedentes del extranjero los ingresos imputables a procesos económicos que tienen lugar fuera del país de residencia de un contribuy



Estados Unidos<sup>54</sup>, y habrán de realizarse actividades económicas de un determinado nivel en el extranjero por lo que respecta a las funciones de venta y distribución asociadas a las transacciones que reúnen las condiciones establecidas.<sup>55</sup>

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

*ii)*

62. Los Estados Unidos no son los únicos que aplican un criterio más flexible que la existencia de algo equivalente a un "establecimiento permanente". El artículo 253 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Canadá estipula que podrá considerarse que, a efectos fiscales, el hacer pedidos o el ofrecer artículos para la venta en el Canadá por intermedio de un agente o servidor (con independencia de que el contrato o transacción se perfeccionen dentro o fuera del Canadá) constituyen actividades comerciales en el Canadá.<sup>58</sup>





70. Sin embargo, y contrariamente a lo aducido por Australia, la Ley no requiere que alguna parte

**LISTA DE PRUEBAS DOCUMENTALES DE LOS ESTADOS UNIDOS**

<u>Número</u>	<u>Documento</u>
9	Declaración confidencial de un contribuyente
10	<i>United States v. Balanovski</i> , 236 F.2d 298 (2 <sup>nd</sup> Cir. 1956)