

DESARROLLOS RECIENTES*

* Sección a cargo de MARÍA CLARA LOZANO ORTIZ DE ZÁRATE y JUAN DAVID BARBOSA MARINO.

OTRO CAPÍTULO EN EL CASO DE LAS “FOREIGN SALES CORPORATIONS”

JUAN DAVID BARBOSA MARIÑO* Y MÓNICA HERNÁNDEZ GÓMEZ**

Estados Unidos - trato fiscal aplicado a las “empresas de
ventas en el extranjero”
Segundo recurso de las comunidades europeas al párrafo
5 del artículo 21 del ESD,
Informe del Órgano de Apelación
Órgano de Apelación,
WT/DS108/AB/RW2
13 de febrero de 2006, ab-2005-9
www.wto.org

El ya prologando caso de las empresas de ventas en el extranjero o
Foreign Sales Corporations (en adelante “EVE”)¹, tiene otro episodio

* Abogado javeriano con especialización en derecho tributario, actualmente trabaja en Godoy & Hoyos Abogados. Las opiniones aquí expresadas no comprometen a la firma en la cual los autores trabajan.

** Abogada javeriana, actualmente trabaja en Godoy & Hoyos Abogados.

1 Esta controversia en la OMC, tiene su primer antecedente en el estudio realizado por el grupo especial en relación con el caso Estados Unidos – EVE, en el cual se llegó a

con el reciente Informe del Órgano de Apelación que resolvió la solicitud de Estados Unidos en contra de determinadas cuestiones de derecho e interpretaciones jurídicas contenidas en el informe del grupo especial sobre el señalado asunto.

En este fallo, el Órgano de Apelación confirmó la decisión del grupo especial de que los Estados Unidos siguen sin aplicar plenamente las recomendaciones y resoluciones operativas del Órgano de Solución de Diferencias (en adelante OSD) de retirar las subvenciones prohibidas relacionadas con la Ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales (en adelante “IET”) y de las EVE y adecuar sus

la conclusión de que las medidas por las que se establecía un trato fiscal especial para las empresas de ventas en el extranjero (en adelante «EVE») era incompatible con las obligaciones del SMC y el Acuerdo sobre la agricultura. Posteriormente, el Órgano de Apelación confirmó parcialmente la decisión del grupo especial, pues señaló que las medidas relativas a las EVE eran incompatibles con las obligaciones de los Estados Unidos en virtud del Acuerdo SMC pero no en relación con el Acuerdo sobre la agricultura. El 20 de marzo de 2000, el OSD adoptó los informes del grupo especial y del Órgano de Apelación y recomendó que Estados Unidos retirara sin demora las subvenciones relativas a las EVE, de manera efectiva a más tardar el 1º de octubre del año 2000. Sin embargo, este país solicitó una prórroga para cumplir las recomendaciones y resoluciones la cual fue aceptada por el OSD, razón por la cual el término se postergó hasta el 1º de noviembre de 2000. El 15 de noviembre de 2000 Estados Unidos promulgó la ley de derogación de las disposiciones relativas a las EVE y exclusión de los ingresos extraterritoriales (en adelante «Ley IET») para cumplir las recomendaciones y resoluciones del OSD. Sin embargo, la UE consideró que la Ley IET no cumplía con las recomendaciones del OSD y en consecuencia, recurrió al párrafo 5 del artículo 21 del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias («ESD»). El 20 de diciembre de 2000, el OSD sometió la cuestión a un nuevo grupo especial, de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del ESD, el cual concluyó que la Ley IET era incompatible con las obligaciones de los Estados Unidos en virtud del Acuerdo SMC, el Acuerdo sobre la agricultura y el GATT de 1994. Además, declaró que, al hacer disponibles indefinidamente los beneficios fiscales para las EVE en el caso de determinadas transacciones en virtud del artículo 5(c)(1)(B) de la Ley IET (en adelante «artículo 5»), Estados Unidos no había retirado plenamente las subvenciones EVE, las cuales se constató constituían subvenciones a la exportación, debido a que no habían aplicado las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD. El Órgano de Apelación confirmó esta decisión y el 29 de enero de 2002 fue adoptada por el OSD.

medidas de conformidad con las obligaciones contraídas en la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC).

ANTECEDENTES

El presente episodio de esta larga controversia, se circunscribe a la decisión de la Unión Europea (en adelante UE) de considerar que Estados Unidos, a pesar de la promulgación de la Ley de empleo, *The American Jobs Creation Act of 2004*², no había retirado sus subvenciones prohibidas, como exige el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias (en adelante “SMC”)³ y las demás obligaciones que le corresponden en el marco de la OMC, y no había dado aplicación a las recomendaciones y resoluciones del OSD de 20 de marzo de 2000 y 29 de enero de 2002⁴.

-
- 2 Estados Unidos, con miras a evitar que continuara la retaliación de cuatro mil millones de dólares —la mayor sanción jamás impuesta en la OMC por la UE—, el 22 de octubre de 2004 promulgó la Ley del Empleo, que derogó la exclusión fiscal de la Ley IET. Expresamente en el artículo 101 de la Ley del Empleo el cual se titula «Derogación de la exclusión aplicable a los ingresos extraterritoriales» o *Repeal of Extraterritorial Income Tax Regime*.
 - 3 El artículo 4. Acciones, numeral 7 del Acuerdo SMC expresamente señala como: “4.7. Si se llega a la conclusión de que la medida de que se trate es una subvención prohibida, el grupo especial recomendará que el miembro que concede esa subvención la retire sin demora. A este respecto, el grupo especial especificará en su recomendación el plazo dentro del cual debe retirarse la medida”.
 - 4 La Ley de Empleo incluye varios puntos, los cuales son los que han generado la controversia y se señalan a continuación: i) el artículo 101(d) establece una «disposición transitoria» de conformidad con la cual el programa fiscal IET sigue siendo aplicable, en forma reducida, para determinadas transacciones efectuadas en el período comprendido entre el 1º de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2006; ii) el artículo 101(f) contiene una «cláusula de anterioridad» que protege indefinidamente el programa fiscal IET por lo que respecta a determinadas transacciones y iii) el artículo 101 de la Ley del Empleo no deroga el artículo 5 de la Ley IET, que protegió indefinidamente por anterioridad las subvenciones por lo que respecta a determinadas transacciones.

La UE argumentó que los artículos 101(d) y 101(f) de la Ley del Empleo eran incompatibles con las obligaciones contraídas por Estados Unidos en el marco de la OMC, ya que se seguían manteniendo las subvenciones IET prohibidas⁵ y adicionalmente no se derogaban o modificaban las subvenciones EVE prohibidas amparadas con anterioridad por el artículo 5 de la Ley IET.

Por esta razón, el 17 de febrero de 2005 el OSD sometió la cuestión al mismo grupo especial que había examinado el asunto —Estados Unidos— EVE de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21 del ESD⁶. En el informe del grupo especial, éste concluyó que:

“[...] los Estados Unidos, en la medida en que al promulgar el artículo 101 de la Ley del Empleo mantienen subvenciones IET y relativas a las EVE prohibidas en virtud de las medidas transitorias y de anterioridad impugnadas, siguen sin aplicar plenamente las recomendaciones y resoluciones operativas del OSD de retirar las subvenciones prohibidas y de poner sus medidas en conformidad con las obligaciones que les corresponden en virtud de los acuerdos abarcados pertinentes”⁷.

-
- 5 En primer lugar, la «disposición transitoria» que establece la continuación por dos años de un porcentaje de los beneficios IET (80 por ciento en 2005 y 60 por ciento en 2006); y en segundo lugar la «cláusula de anterioridad» que exime indefinidamente a determinadas transacciones de la derogación del programa fiscal IET.
 - 6 El grupo especial ya había llegado a la conclusión de que la «medida relativa a las EVE» constituida por los artículos 921 a 927 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos («IRC») y las medidas conexas por las que se establece un trato fiscal especial para las empresas de ventas en el extranjero («EVE») eran incompatibles con las obligaciones de los Estados Unidos en virtud del Acuerdo SMC y el Acuerdo sobre la agricultura. Como tal, el numeral 5 del artículo 21 del ESD sobre Vigilancia de la aplicación de las recomendaciones y resoluciones, señala: “5. En caso de desacuerdo en cuanto a la existencia de medidas destinadas a cumplir las recomendaciones y resoluciones o a la compatibilidad de dichas medidas con un acuerdo abarcado, esta diferencia se resolverá conforme a los presentes procedimientos de solución de diferencias, con intervención, siempre que sea posible, del grupo especial que haya entendido inicialmente en el asunto. El grupo especial distribuirá su informe dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que se le haya sometido el asunto. Si el grupo especial considera que no le es posible presentar su informe en ese plazo, comunicará por escrito al OSD los motivos del retraso, indicando el plazo en que estima podrá presentarlo”.
 - 7 Informe del Órgano de Apelación. WT/DS108/AB/RW2, OMC, 13 de febrero de 2006, párrafo 9.

Esta es la segunda vez que la UE recurre al párrafo 5 del artículo 21 del ESD que rige las normas sobre solución de controversias en la OMC. La primera vez que la UE recurrió a este procedimiento fue para determinar si la Ley IET cumplía con las recomendaciones dadas por el OSD en relación con las EVE.

ALGUNOS TEMAS RELEVANTES

Respecto de esta decisión, resulta interesante examinar la segunda oposición que Estados Unidos planteó en su apelación y que fue resuelta negativamente por el Órgano de Apelación.

En ella, Estados Unidos argumentó que en el 2002, cuando el grupo especial estudió por primera vez el párrafo 5 del artículo 21 y constató que la Ley IET otorgaba subvenciones prohibidas, éste no formuló ninguna recomendación de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 con respecto a las subvenciones IET. En este orden de ideas, las recomendaciones adoptadas por el OSD no podían incluir una recomendación relacionada con la retirada de la subvención IET de conformidad con el párrafo mencionado y por consiguiente, Estados Unidos no estaba obligado a retirar la exclusión fiscal IET.

Frente a esto, el Órgano de Apelación manifestó que la recomendación inicial del OSD constituye el «punto de referencia» real con respecto al cual debe analizarse el cumplimiento por parte de Estados Unidos. En este sentido, señaló expresamente cómo:

“[no era necesaria una nueva recomendación con arreglo al párrafo 7 del artículo 4 del *Acuerdo SMC* en el primer procedimiento del párrafo 5 del artículo 21, porque el principal objetivo de la recomendación prevista en ese párrafo es definir el plazo en el que debe retirarse la subvención que se ha constatado que infringe el párrafo 1 del artículo 3 del *Acuerdo SMC*”⁸.

8 Informe del Órgano de Apelación. WT/DS108/AB/RW2, OMC, 13 de febrero de 2006, párrafo 78.

Es evidente que de llegar a aceptarse la tesis planteada por Estados Unidos, se socavaría el funcionamiento eficaz del sistema de solución de diferencias, porque implicaría la prórroga de los plazos para el cumplimiento de las recomendaciones mediante sucesivos procedimientos del párrafo 5 del artículo 21 y estaríamos ante procedimientos cíclicos y disputas que nunca terminarían, con la tentación, por parte de los estados miembros, de simplemente promulgar una nueva medida con la única finalidad de postergar el cumplimiento de las recomendaciones del OSD.

En consecuencia, si,

“en un procedimiento del párrafo 5 del artículo 21, un grupo especial constata que la medida destinada a cumplir la recomendación de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 formulada en el procedimiento inicial no logra la retirada *plena* de la subvención prohibida —bien porque deja en efecto, en todo o en parte, la subvención inicial prohibida, o bien porque sustituye esa subvención por otra subvención también prohibida de conformidad con el Acuerdo SMC— el miembro que procede a la aplicación sigue estando obligado a la retirada plena de la subvención. [Es decir que la] obligación de cumplir una recomendación de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 sigue en vigor, aun cuando sean necesarios varios procedimientos de conformidad con el párrafo 5 del artículo 21, hasta que se retire plenamente la subvención prohibida”⁹.

En efecto, el Órgano de Apelación señaló expresamente cómo:

“[no obstante, en la medida en que la Ley del Empleo, en virtud de su disposición transitoria y de su disposición de anterioridad, no retira plenamente las subvenciones IET que en los procedimientos anteriores se constató que eran subvenciones prohibidas de conformidad con el Acuerdo SMC, era suficiente que el segundo grupo especial del párrafo 5 del artículo 21 concluyera que no se había cumplido enteramente la recomendación inicial de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 adoptada por el OSD y que esa recomendación seguía en vigor con respecto a la parte a la que no se había dado aplicación”¹⁰.

9 Informe del Órgano de Apelación. WT/DS108/AB/RW2, OMC, 13 de febrero de 2006, párrafo 84.

10 Informe del Órgano de Apelación. WT/DS108/AB/RW2, OMC, 13 de febrero de 2006, párrafo 85.

Por último, manifestó el Órgano de Apelación que coincide,

“con el grupo especial en que las recomendaciones pertinentes adoptadas por el OSD en el procedimiento inicial en 2000 y las adoptadas en el primer procedimiento del párrafo 5 del artículo 21 y en este segundo procedimiento del párrafo 5 del artículo 21 forman parte de un conjunto de acontecimientos sin solución de continuidad relativos al cumplimiento de las recomendaciones y resoluciones del OSD en el procedimiento inicial”¹¹.

CONCLUSIONES

Lo interesante de esta decisión, aparte de que ratifica que la controversia con la mayor retaliación —cuatro mil millones de dólares— jamás impuesta en la OMC por la UE todavía continuará, son las circunstancias que han rodeado todo su desarrollo. De hecho, no sólo por tratarse de un tema tan delicado y de tanta controversia en la OMC como son los subsidios prohibidos a las exportaciones, sino porque para este caso, el Estado infractor —Estados Unidos— ha creado varias alternativas a sus subvenciones prohibidas, que una y otra vez han sido consideradas como incumplimiento a las recomendaciones adoptadas por el OSD: primero, en relación con las subvenciones IET y segundo, con la Ley del Empleo.

En efecto, el pronunciamiento del Órgano de Apelación señala cómo en el primer procedimiento del párrafo 5 del artículo 21 del ESD no es necesario una nueva recomendación de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 del Acuerdo SCM, porque la principal finalidad de una recomendación de conformidad con este artículo, es fijar el plazo dentro del cual debe retirarse la subvención que se ha constatado infringe el artículo 3 del *Acuerdo SMC*¹².

11 Informe del Órgano de Apelación. WT/DS108/AB/RW2, OMC, 13 de febrero de 2006, párrafo 87.

12 El artículo 3 del SMC, señala como: “3.1. 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* a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones,

Es decir que la recomendación inicial que constituye el «punto de referencia» ya señalado, seguirá en vigor hasta que el miembro que ha de proceder a la aplicación haya cumplido plenamente las recomendaciones y resoluciones formuladas por el OSD en el procedimiento inicial y en los procedimientos posteriores del párrafo 5 del artículo 21 del ESD.

Todavía falta ver qué pasará, pues de conformidad con el párrafo 10 del artículo 4 del Acuerdo SMC, en caso de que no se cumpla una recomendación formulada de conformidad con el párrafo 7 del artículo 4 en el plazo especificado, el OSD puede autorizar la adopción de contramedidas apropiadas con respecto al miembro que concede la subvención. Ahora debemos esperar si la UE decide proceder sobre esta medida y estar atentos a cuál será la siguiente acción de Estados Unidos, en la ya larga e interesante controversia en el caso de las *foreign sales corporations*¹³.

con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I; b) las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones. 3.2 Ningún miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.

- 13 Al momento en que estaba para impresión esta nota, el Congreso de EE.UU. aprobó la *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act*, que derogó la “cláusula de anterioridad” consagrada por la Ley de Empleo con efecto para los años fiscales a partir de la promulgación de esta ley. Falta ver cuál es la reacción de la UE, o si este es el fin de lo que se describe por parte de la UE como el uso de los impuestos como una ayuda ilegal de Estado. Sin embargo, este no será el último episodio en que los legisladores de un país utilizan el sistema fiscal para ayudar a la competitividad internacional de sus multinacionales.