

2 de noviembre de 1976

PRACTICAS SEGUIDAS POR LOS PAISES BAJOS EN MATERIA DE
IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS

*Informe del Grupo de expertos presentado al Consejo de Representantes
el 12 de noviembre de 1976
(L/4425 - 23S/152)*

1. Con fecha 30 de julio de 1973 el Consejo dio al Grupo de expertos el siguiente mandato (documento C/M/89, párrafo 7):

"Examinar la cuestión de las prácticas seguidas por los Países Bajos en materia de impuestos sobre los ingresos, sometida por los Estados Unidos a las PARTES CONTRATANTES de conformidad con el párrafo 2 del artículo XXIII, y formular conclusiones que ayuden a las PARTES CONTRATANTES a hacer las recomendaciones o adoptar las decisiones previstas en el párrafo 2 del artículo XXIII."

2. El 17 de febrero de 1976 el Presidente del Consejo informó a éste de la composición convenida para el Grupo de expertos (C/M/112, párrafo 17):

Presidente: Sr. L.J. Mariadason (Consejero, Misión Permanente de Sri Lanka, Ginebra)

Miembros: Sr. W. Falconer (Director de Política Comercial, Departamento de Comercio e Industria, Wellington)

Sr. F. Forte (Profesor de Hacienda Pública, Universidad de Turín)

Sr. T. Gabrielsson (Consejero de Embajada, Delegación Permanente de Suecia ante las Comunidades Europeas, Bruselas)

Sr. A.R. Prest (Profesor de Economía del Sector Público, London School of Economics)

3. En el desempeño de sus tareas el Grupo de expertos celebró consultas con los Estados Unidos y los Países Bajos. El examen de la cuestión se basó en las argumentaciones e informaciones presentadas por ambas partes, así como en sus respuestas a las preguntas del Grupo de expertos y en toda la documentación pertinente del GATT.

4. El Grupo de expertos se reunió del 16 al 18 de marzo, del 28 de junio al 1° de julio y del 26 al 30 de julio de 1976, y dio término a su informe por vía postal.

5. Los Estados Unidos solicitaron al Grupo de expertos que dictaminara que las prácticas fiscales de los Países Bajos infringían el párrafo 4 del artículo XVI y que, por consiguiente, había razón para afirmar que estas prácticas anulaban o menoscababan las ventajas de que debían beneficiarse de conformidad con el Acuerdo General.

6. Los Estados Unidos propusieron también que las cuatro reclamaciones, relativas respectivamente a la legislación DISC y a las prácticas fiscales seguidas por Francia, Bélgica y los Países Bajos, fueran examinadas juntamente porque se referían a los mismos principios relativos a la aplicación del Acuerdo General.

Aspectos fácticos de las prácticas mencionadas

7. A continuación se hace una breve descripción de las prácticas fiscales objeto de la reclamación presentada por los Estados Unidos, según las entendió el Grupo de expertos.

8. Según el sistema seguido por los Países Bajos en materia de impuesto sobre los ingresos y de impuesto sobre las sociedades, las utilidades obtenidas por un particular o por una empresa deben tributar en el país en que se hayan producido. Ahora bien, en principio se percibe el impuesto sobre los ingresos de las sociedades y particulares residentes sea cual fuere el origen geográfico de estos ingresos. Si en un tratado se establece un régimen fiscal distinto, las normas contractuales prevalecerán sobre la legislación nacional neerlandesa y, si no existe ningún tratado, se concederá una liberación fiscal unilateral por medio de una reducción proporcional de los impuestos neerlandeses sobre las utilidades de origen extranjero en principio si se ha de abonar en el país extranjero un impuesto sobre los ingresos. Por consiguiente, la parte de los beneficios o de los ingresos que no es imponible en los Países Bajos es importante para determinar el tipo impositivo que se aplicará a la parte que es imponible en los Países Bajos. Ello significa en la práctica que en el caso de los particulares que están sujetos a un tipo progresivo de impuesto sobre los ingresos, el impuesto neerlandés es afectado por la cantidad no imponible en los Países Bajos. Para las sociedades domiciliadas este sistema tiene efectos que son análogos a los del principio de la territorialidad. Media una diferencia entre el sistema neerlandés y el sistema de la territorialidad en forma pura: las pérdidas en el extranjero de un establecimiento permanente (este concepto abarca el domicilio de la oficina principal de gestión) o de un representante permanente dependiente son deducibles para la determinación, de la base imponible en los Países Bajos, siempre que en principio deba tributarse en el país extranjero.

9. Este método equivale a hacer una deducción, no del impuesto extranjero, sino del impuesto neerlandés sobre los ingresos en el exterior, y es el método principal para evitar la doble imposición (Real Decreto de 1965 por el que se dictan normas unilaterales para evitar la doble imposición).

10. En los Países Bajos la imposición de los dividendos se rige por el principio de la territorialidad aplicado al domicilio de la persona con derecho a los dividendos. En consecuencia, por regla general, no se concede ninguna liberación del impuesto neerlandés respecto de los dividendos. Sin embargo, se establece en el Decreto una liberación con respecto a todos los ingresos percibidas por un establecimiento permanente, lo que en la práctica quiere decir que los dividendos pueden beneficiarse de liberación si se canalizan a través de un establecimiento permanente y están sujetos a impuesto en el otro país. De conformidad con los acuerdos neerlandeses sobre doble imposición, estas normas son de aplicación incluso si el otro país no hace uso de sus derechos de imposición. Una modificación introducida en 1970 en el Decreto estableció también una deducción especial de los impuestos extranjeros para los intereses y regalías pagados a residentes neerlandeses desde países en desarrollo.

11. Un "privilegio de afiliación" definido en la Ley de 1969 sobre los impuestos aplicables a las sociedades constituye una exención para los dividendos pagaderos entre sociedades y otros ingresos derivados de una participación considerable en la propiedad (normalmente un 5 por ciento): esta disposición se adoptó para evitar, la doble imposición de los beneficios cuando una empresa percibe dividendos u otros réditos de una empresa calificada. Este privilegio es también aplicable si una empresa domiciliada tiene participación en una empresa extranjera que est  formalmente sujeta a impuesto sobre los ingresos según la legislación de un Estado extranjero; no importa cuál sea el tipo impositivo de este tributo extranjero, con tal de que no se trate de un impuesto municipal o regional. En el caso de participación en una empresa extranjera, el inspector fiscal puede negarse a conceder la exoneración si considera que es una inversión de cartera.

12. Según la legislación neerlandesa, las utilidades de una empresa se han de determinar de conformidad con "la sana práctica comercial". No hay instrucciones administrativas para la aplicación del principio de la independencia entre las partes.

Argumentos principales

A. Párrafo 4 del artículo XVI

13. El representante de los Estados Unidos recordó que el párrafo 4 del artículo XVI prohibía las subvenciones a la exportación, que los Países Bajos habían firmado la declaración por la que se puso en vigor dicho párrafo y que, por consiguiente, tenían la obligación de no conceder subvenciones a la exportación que tuvieran como consecuencia "rebajar su precio de venta de exportación a un nivel inferior al del precio comparable debido a los compradores del mercado interior por un producto similar". Recordó también que la lista ilustrativa de las medidas que se debían considerar como subvenciones a los efectos del párrafo 4 del artículo XVI, que había sido propuesta por Francia, comprendía los puntos siguientes: c) "Exoneración de los impuestos directos ..., concedida a las empresas industriales y comerciales para las exportaciones" y d) "Exoneración, para los productos exportados, de las imposiciones ... distintas de ... los derechos indirectos impuestos en una o más fases sobre los mismos productos cuando se venden en el mercado interior ...".

Efectos de las prácticas fiscales seguidas por los Países Bajos para la imposición de las utilidades en el extranjero

14. El representante de los Estados Unidos señaló que, por lo menos en la práctica, los Países Bajos aplicaban el principio de la territorialidad en materia de impuestos y que, en consecuencia, no gravaban los ingresos obtenidos con las ventas de exportación por las sucursales extranjeras o las filiales de ventas en el extranjero de las empresas fabriles nacionales. En su mayor parte los impuestos debidos por los ingresos de dicha clase eran objeto de exoneración, más que de simple aplazamiento. Este sistema de exoneración de impuestos para los beneficios obtenidos con las ventas de exportación por las sucursales o filiales extranjeras creaba una distorsión en las condiciones de la competencia internacional porque establecía una exoneración de los impuestos directos que violaba el compromiso contraído por los Países Bajos en calidad de parte contratante en virtud del párrafo 4 del artículo XVI. La carga fiscal sobre la venta de productos de exportación era inferior a la que pesaba sobre las ventas en el interior como resultado de la exoneración de impuestos sobre una parte de los ingresos derivados de las ventas de exportación.

15. El representante de los Estados Unidos afirmó que las ventas realizadas por una sociedad neerlandesa por conducto de una sucursal establecida permanentemente en el extranjero constituían el ejemplo más evidente de exoneración de impuestos directos. Declaró que, al contrario de lo que hacían Francia y Bélgica, los Países Bajos aplicaban a sus sociedades el tipo entero del impuesto sobre todos sus ingresos cualquiera que fuera su origen, pero cuando parte de los ingresos se obtenían por conducto de una sucursal en el extranjero, las ganancias de ésta quedaban sujetas al impuesto neerlandés y éste era entonces exonerado, en proporción igual a la del impuesto neerlandés que se habría aplicado a los ingresos procedentes del extranjero si éstos se hubieran obtenido en el país. La exoneración fiscal obtenida era permanente y podía ser utilizada libremente por la empresa fabril nacional. El representante de los Estados Unidos dijo que la liberación no estaba sujeta al requisito de que se abonara efectivamente un impuesto extranjero, sino que se obtenía aunque los ingresos estuviesen exentos de impuesto extranjero en virtud de un tratado o de una dispensa fiscal.

16. El representante de los Estados Unidos afirmó además que, con el establecimiento de una sucursal o filial extranjera en un país de baja fiscalidad, una empresa fabril neerlandesa podría beneficiarse del tipo bajo del impuesto con respecto a la parte de los ingresos de exportación que se

imputara a la sucursal exterior o filial de ventas en el extranjero, que la cuantía de los ingresos de exportación imputados a fuentes exteriores era por lo general considerable y que, de conformidad con el sistema neerlandés, se renunciaba al derecho a gravar los ingresos procedentes del exterior. Dijo que como mínimo el elemento venta de los ingresos de exportación quedaba exonerado de impuesto y, por consiguiente, era subvencionado en violación del párrafo 4 del artículo XVI.

17. El representante de los Países Bajos contestó que en general los Países Bajos aplicaban el principio de la territorialidad, que este principio era ampliamente seguido y que se le había reconocido internacionalmente la misma condición que al de la universalidad de los ingresos imponibles, en el que se basaba el sistema estadounidense. De conformidad con el principio de la territorialidad, se lograba la neutralidad gravando las utilidades en el país en que se obtenían y según las disposiciones y los tipos impositivos vigentes en él.

18. El representante de los Países Bajos señaló además que la base impositiva era siempre la misma, independientemente de que la venta fuera efectuada por el exportador a una empresa independiente, a una filial o a una sucursal en el extranjero; las relaciones entre la empresa neerlandesa y su sucursal o filial tendrían que ser las que habrían existido con una empresa independiente.

19. El representante de los Países Bajos añadió que, según la jurisprudencia neerlandesa, lo único que se podía deducir de la base impositiva eran los beneficios derivados de actividades separables de las exportaciones neerlandesas, es decir, los obtenidos en una operación, o parte de ella, que se realizase por medio de un establecimiento o representante permanente situado fuera de los Países Bajos; estos términos quedaban definidos de modo que eran casi enteramente equivalentes a la expresión "establecimiento permanente" según la define el artículo 5 del proyecto de Convenio de la OCDE sobre doble imposición. Declaró también que los ingresos obtenidos por conducto de una sucursal en el extranjero sólo quedaban exentos del impuesto neerlandés si tales ingresos tributaban en el país en que se hallaba el establecimiento permanente de la empresa o la filial, y que esta disposición había sido introducida para lograr que, si dicha sucursal estaba en un paraíso fiscal donde no estaban gravados sus ingresos, éstos quedarán plenamente sujetos al impuesto neerlandés; el objeto de ello era impedir el recurso a paraísos fiscales. Declaró además el representante de los Países Bajos que muchos países en desarrollo trataban de crear una atmósfera favorable para las inversiones extranjeras por medio de dispensas fiscales o de tipos impositivos reducidos y que el principio de la territorialidad impedía que los sacrificios que los países en desarrollo hacían en la esfera fiscal fueran anulados por una imposición más elevada en el país de origen del inversionista. Si el requisito de que los ingresos fuesen imponibles en el país extranjero fuera reemplazado por otro más estricto, por ejemplo, el de que se abonase efectivamente el impuesto extranjero, se causaría un grave perjuicio a los intereses de los países en desarrollo. Aunque el requisito de la imponibilidad implicaba algunos riesgos con respecto a determinados paraísos fiscales, los Países Bajos consideraban que no se debían evitar estos riesgos a costa de los países en desarrollo.

20. El representante de los Países Bajos dijo que su Gobierno sólo podría ser acusado de incumplir las obligaciones estipuladas en el Acuerdo General si aplicara a los ingresos derivados de ventas un régimen más favorable que a los demás, pero de lo antedicho concluyó que no existía, con respecto a las exportaciones, ninguna exoneración de impuesto directo que pudiera suponer una ayuda directa o indirecta para el exportador. Por consiguiente, el principio de la territorialidad estaba en armonía con el espíritu y la letra del Acuerdo General.

21. El representante de los Países Bajos añadió que el principio de la territorialidad se había establecido como base del impuesto neerlandés sobre los ingresos mucho antes de que el Acuerdo General entrara en vigor y que para los Países Bajos había sido una sorpresa la reclamación de los Estados Unidos, presentada varios decenios después de la firma del Acuerdo General.

22. Refiriéndose a esta respuesta, el representante de los Estados Unidos afirmó que lo importante eran los efectos de la legislación, y no los objetivos que ésta perseguía. Señaló que la declaración según la cual la base impositiva era siempre la misma no daba una idea de la importancia de los ingresos por ventas imputados a fuentes exteriores y que no eran gravados en los Países Bajos. Además, no tenía importancia el hecho de que las prácticas seguidas por los Países Bajos estuviesen en aplicación desde hacía varios años. Los términos de las modificaciones introducidas en el Acuerdo General en 1955 (por las que, entre otras cosas, se agregó el párrafo 4 al artículo XVI) y la Declaración de 1960 por la que se puso en vigor dicho párrafo 4, así como la Declaración sobre statu quo, ponían bien en claro que las partes contratantes que se habían adherido a la Declaración de 1960 tenían la obligación de dejar de conceder subvenciones, se concedieran o no éstas en virtud de la legislación vigente en 1947, salvo en el caso de hacerse una reserva concreta.

Normas sobre fijación de precios entre empresas

23. El representante de los Estados Unidos alegó que cuando no se gravaban las utilidades de una filial extranjera cobraban más importancia las normas que regían para la fijación de precios entre empresas en el país donde se fabricaban los productos. Los Estados Unidos sostenían que en algunos casos las autoridades fiscales neerlandesas podían estar dispuestas a permitir la fijación de precios favorables para las ventas de exportación. Como consecuencia de ello, las distorsiones provocadas por el régimen fiscal resultarían aún mayores.

24. El representante de los Países Bajos contestó que, según la legislación fiscal neerlandesa, los beneficios de una empresa debían calcularse con arreglo a los "sanos principios comerciales". Conforme a la doctrina, la jurisprudencia y la práctica neerlandesas, que estaban en consonancia con las disposiciones del Proyecto de Convenio sobre doble imposición de la OCDE, esta expresión comprendía la aplicación del principio de las condiciones de independencia y plena competencia a las transacciones celebradas entre partes asociadas. Esas disposiciones constituían también una parte importante de casi todos los convenios sobre doble imposición suscritos por los Países Bajos. A diferencia de lo que ocurría en los Estados Unidos, no existían en los Países Bajos instrucciones administrativas para la aplicación del mencionado principio; las transacciones se examinaban separadamente, teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. El representante de los Países Bajos añadió que su país no podía sino negar de plano las suposiciones y presunciones de los Estados Unidos, que se formulaban sin base que las apoyara. A su juicio, ningún gobierno podía dar garantías de que no se incurriese en errores en la aplicación del principio de las condiciones de independencia y plena competencia, ya se cometiesen a causa de informaciones falsas proporcionadas por el contribuyente o de una estimación equivocada de la situación por las propias autoridades fiscales. Afirmó, no obstante, que tales casos no podían aducirse como prueba de que los principios básicos del régimen fiscal neerlandés no se aplicasen en la práctica.

Efectos de las prácticas fiscales seguidas en los Países Bajos para la imposición de los dividendos extranjeros

25. El representante de los Estados Unidos observó que los beneficios de una filial extranjera no se juntaban con los de su casa matriz neerlandesa y que ningún impuesto neerlandés gravaba directamente los beneficios de la filial. Observó también que no se trataba de un mero aplazamiento del impuesto neerlandés hasta la repatriación de los beneficios en forma de dividendos, puesto que en la mayoría de los casos esos ingresos gozaban de exención fiscal por estar los dividendos totalmente libres de impuestos, de lo cual resultaba una desgravación del impuesto neerlandés sobre los beneficios obtenidos por la filial con las exportaciones neerlandesas. Afirmó asimismo que las empresas de los Países Bajos estaban eximidas en ciertas condiciones de impuestos neerlandeses sobre todas las "utilidades" derivadas de la posesión de acciones, como los dividendos en efectivo y en especie, las acciones de prima, la distribución de beneficios "encubiertos" y las ganancias de capital.

La exención se aplicaba también a los dividendos de las empresas nacionales, pero en este caso el régimen no era el mismo, puesto que la filial nacional estaba sujeta a la imposición neerlandesa y la extranjera no.

26. El representante de los Países Bajos respondió que en el sistema neerlandés no se hacía distinción según la índole de los beneficios o ingresos y que el "privilegio de afiliación" emanaba del concepto de que los beneficios obtenidos en el exterior debían gravarse en el exterior, en el país en que tenía establecido domicilio la empresa o en que se había organizado la filial; los Países Bajos no tenían el derecho de agregar un impuesto adicional. El representante de los Países Bajos dijo que los Estados Unidos atacaban de hecho los principios fiscales básicos de los Países Bajos en esta esfera.

Relación con la legislación DISC

27. El representante de los Estados Unidos sostuvo en general que si se afirmaba que la legislación DISC infringía el Acuerdo General, debía concluirse que las prácticas fiscales de los Países Bajos, que eximían de impuestos directos una parte de los ingresos derivados de las ventas de las empresas exportadoras, constituían más claramente aún subvenciones incompatibles con lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo XVI. La legislación DISC establecía solamente un aplazamiento, mientras que las prácticas fiscales de los Países Bajos constituían una desgravación o exención. Los Estados Unidos comparaban los efectos de los principios básicos de su política fiscal respecto de los ingresos obtenidos en el exterior con los efectos de los principios básicos de la legislación neerlandesa. No ponían en tela de juicio el principio de la territorialidad en cuanto que representaba un criterio razonable para evitar la doble imposición, pero argumentaban que lo importante no eran los propósitos y que las prácticas neerlandesas tenían por efecto que los ingresos obtenidos en el exterior, que comprendían el elemento venta de las exportaciones, no estaban sujetos a impuesto y, por consiguiente, había una desgravación o exención fiscal. Según los Estados Unidos, no había que centrar la atención en el tipo impositivo del país huésped, sino en el país de la empresa matriz y en sus posibilidades de imputar los ingresos de exportación al extranjero y eludir así virtualmente todo impuesto. Los Estados Unidos añadieron que si hubiesen aplicado el principio de la territorialidad, recaudarían una cantidad muy inferior a la de 3.800 millones de dólares que, según las estimaciones, rendiría en 1976 el impuesto sobre los ingresos de origen extranjero.

28. El representante de los Países Bajos manifestó que en su país no había disposiciones que hicieran discriminación en favor de las exportaciones, como lo hacía la legislación DISC, y que con el principio de la territorialidad se alcanzaba una neutralidad que no se conseguía con el sistema estadounidense. Añadió que la legislación fiscal de los Estados Unidos no evitaba, como la de los Países Bajos, que los sacrificios hechos por los países en desarrollo en materia fiscal quedasen anulados por una imposición más elevada, en el país del inversionista.

29. El representante de los Países Bajos arguyó también que si el simple hecho de que los Países Bajos aplicaban el principio de la territorialidad fuese una prueba suficiente de falta de cumplimiento de las obligaciones dimanantes del párrafo 4 del artículo XVI, una consecuencia que se deduciría de ello sería que todo país que aplicase a los ingresos de venta un impuesto menor que el de los Estados Unidos dejaría de cumplir las obligaciones que para con los Estados Unidos le imponía el Acuerdo General, aun en el caso de que aquel país gravase los ingresos de exportación de la misma manera que los demás beneficios. Estas consecuencias, que lógicamente se desprendían de la concepción estadounidense, no estaban comprendidas de ningún modo en el párrafo 4 del artículo XVI.

30. Refiriéndose a este último punto, el representante de los Estados Unidos replicó que, si la legislación DISC infringía el Acuerdo General, también lo violaba todo sistema que gravaba los beneficios de exportación con tipos más bajos que los aplicados a los beneficios de las ventas en el mercado interior.

Doble nivel de precios

31. Refiriéndose a la disposición del párrafo 4 del artículo XVI relativa a la venta de productos para la exportación a un precio de "nivel inferior al del precio comparable pedido a los compradores del mercado interior para un producto similar", el representante de los Estados Unidos recordó que el Grupo de expertos sobre la legislación DISC había llegado a la conclusión de que las PARTES CONTRATANTES, al acordar que la exoneración de impuestos directos para los productos exportados se había de considerar en general como una subvención en el sentido del párrafo 4 del artículo XVI, se propusieron establecer la presunción de que tales prácticas fiscales tenían por resultado establecer precios de exportación más bajos que los precios internos; además dicho Grupo de expertos había llegado también a la conclusión de que el aplazamiento de los impuestos sobre los ingresos de exportación dispuesto por la legislación DISC tenía por resultado rebajar los precios de exportación; por consiguiente, el Grupo de expertos que se ocupaba de las prácticas fiscales neerlandesas tenía análogamente que llegar a la conclusión de que era más probable que dichas prácticas, por las que se disponía la exención total o parcial de los ingresos obtenidos con las ventas de exportación por los exportadores domiciliados en los Países Bajos, tuviesen el resultado de rebajar los precios de exportación y, por consiguiente, estaban prohibidas más claramente aún por el párrafo 4 del artículo XVI.

B. Párrafo 2 del artículo XXIII: anulación o menoscabo de ventajas

32. El representante de los Estados Unidos dijo que había razón para afirmar la existencia de anulación o menoscabo cuando quedaba determinado que la medida objeto de reclamación infringía el Acuerdo General y que, como las prácticas fiscales neerlandesas establecían subvenciones prohibidas por el párrafo 4 del artículo XVI, habían dado lugar a una anulación o menoscabo de las ventajas a que tenían derecho los Estados Unidos en virtud del Acuerdo General.

33. La posición neerlandesa fue que sus prácticas no eran incompatibles con el Acuerdo General y que, por consiguiente, no había anulación o menoscabo.

Conclusiones

34. El Grupo de expertos examinó primero en sus aspectos económicos los efectos de las prácticas seguidas en materia de impuestos sobre los ingresos, que se habían sometido a su consideración. El Grupo de expertos tomó nota de que la aplicación hecha por los Países Bajos del principio de la universalidad, junto con la exención en ciertas condiciones de los ingresos procedentes del extranjero, permitía que una parte de las actividades de exportación pertenecientes a una operación económica iniciada en el país, quedara fuera del alcance de los impuestos neerlandeses. De este modo los Países Bajos renunciaban a ingresos de dicho origen y creaban la posibilidad de obtener un beneficio pecuniario con las exportaciones en aquellos casos en que las disposiciones en materia de impuestos sobre los ingresos y de impuestos sobre las sociedades eran apreciablemente más liberales en países extranjeros.

35. El Grupo de expertos llegó a la conclusión de que, aunque las prácticas pudieran ser una consecuencia indirecta de los principios fiscales neerlandeses y no un objetivo concreto de política, establecían no obstante una subvención respecto de las exportaciones, porque las ventajas antes mencionadas relacionadas con las exportaciones no se aplicaban a las actividades desarrolladas en el mercado interno. El Grupo de expertos consideró también que el hecho de que las prácticas pudieran operar también como un estímulo para invertir en el extranjero no era pertinente en este contexto.

36. El Grupo de expertos tomó también nota de que el régimen fiscal aplicado a los dividendos procedentes del extranjero garantizaba la plena protección de las ventajas antes mencionadas.

37. El Grupo de expertos concluyó que en los casos en que la diferencia de regímenes fiscales entre países diversos tenía por resultado que se tributara en conjunto por las exportaciones menos que por las ventas en el mercado interno, había una exoneración parcial de los impuestos directos. Ello era consecuencia de que los Países Bajos, aunque siguiesen el principio de la universalidad, no gravaban los beneficios obtenidos con las ventas de exportación por las sucursales o filiales extranjeras cuando éstos eran imposables en el extranjero, independientemente de que se ejerciese efectivamente este derecho impositivo. El Grupo llegó también a la conclusión de que se aplicaban a las prácticas uno o ambos de los puntos c) y d) de la lista ilustrativa de 1960 (IBDD, Noveno Suplemento, página 200).

38. El Grupo de expertos tomó nota de que las partes contratantes que habían aceptado la Declaración de 1960 habían acordado que las prácticas de la lista ilustrativa se habían de considerar en general como subvenciones a los efectos del párrafo 4 del artículo XVI. El Grupo tomó también nota de que dichas partes contratantes consideraban que, en general, se podía presumir que las prácticas enumeradas en la lista ilustrativa podían tener por resultado un doble nivel de precios y que, por consiguiente, esta presunción se podía aplicar a las prácticas seguidas por los Países Bajos. Sin embargo, el Grupo concluyó, juzgando por la expresión "se considerarán en general", que estas partes contratantes no daban un valor absoluto a esta presunción.

39. El Grupo de expertos consideró que, desde un punto de vista económico, había la presunción de que una subvención a la exportación conduciría a una o varias de las consecuencias siguientes en el sector de la exportación: a) una reducción de los precios, b) una intensificación de las actividades de venta y c) un aumento de las ganancias por unidad. Los Países Bajos eran un abastecedor importante en determinados sectores de exportación y, por ello, era de prever que se registrarían todos estos efectos y que, si se registraba uno, no por ello quedarían excluidos necesariamente los otros dos. La concentración de los beneficios de la subvención en los precios podía conducir a reducciones considerables de éstos. El Grupo estimó que una reducción de los precios en los mercados de exportación no tenía que ir forzosamente acompañada por reducciones análogas en los mercados nacionales. El Grupo añadió que era notoria la medida en que existían paraísos fiscales y que consideraba que ello constituía cierta prueba de la medida en que se había establecido probablemente un doble nivel de precios.

40. Por ello, el Grupo de expertos llegó a la conclusión de que en ciertos casos las prácticas fiscales seguidas por los Países Bajos tenían efectos no conformes con las obligaciones contraídas por dicho país en virtud del párrafo 4 del artículo XVI.

41. El Grupo de expertos tomó nota de que la distribución de los beneficios entre las empresas y sus sucursales o filiales en el exterior se hacía de conformidad con el principio de las sanas prácticas comerciales, el cual podría no coincidir siempre con el de la fijación de precios entre partes independientes; el Grupo llegó a la conclusión de que la ventaja aumentaría en la medida en que no se aplicara plenamente el principio de la fijación de precios entre partes independientes.

42. El Grupo tomó nota del argumento de los Países Bajos de que sus prácticas fiscales tenían en parte por objeto garantizar que no se anulasen las políticas de estímulo fiscal de los países en desarrollo. El Grupo reconoció plenamente el problema por lo que se refería a los países en desarrollo, pero el argumento formulado no lo indujo a modificar su conclusión, puesto que las prácticas seguidas por los Países Bajos no diferenciaban entre países desarrollados y países en desarrollo.

43. El Grupo consideró que el hecho de que estas disposiciones fiscales pudiesen haber estado vigentes con anterioridad al Acuerdo General no las justificaba y observó que los Países Bajos no habían hecho reservas con respecto al acuerdo de statu quo ni a la Declaración de 1960 (IBDD, Noveno Suplemento, página 33).

44. El Grupo de expertos opinó que, teniendo en cuenta la cuantía y la amplitud de la subvención a la exportación, era probable que hubiera tenido por resultado un aumento de las exportaciones neerlandesas en algunos sectores y que, si bien no podía excluirse la posibilidad de que las disposiciones fiscales estimularan la producción en el extranjero y una disminución de las exportaciones en otros sectores, había que concluir sin embargo que era también aplicable a la subvención la obligación de notificar estipulada en el párrafo 1 del artículo XVI.

45. En vista de lo expuesto y teniendo en cuenta el precedente establecido por el caso del Uruguay (IBDD, Undécimo Suplemento, página 100), el Grupo de expertos llegó a la conclusión de que existía en principio un caso de anulación o menoscabo de las ventajas a las que otras partes contratantes tenían derecho de conformidad con el Acuerdo General.