

**ORGANISATION MONDIALE
DU COMMERCE**

WT/DS108/AB/RW
14 janvier 2002

(02-0152)

Original: anglais

**ÉTATS-UNIS – TRAITEMENT FISCAL DES "SOCIÉTÉS
DE VENTES À L'ÉTRANGER"**

**RECOURS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES
À L'ARTICLE 21:5 DU MÉMORANDUM D'ACCORD
SUR LE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS**

AB-2001-8

Rapport de l'Organe d'appel

I.	Introduction	1
II.	Contexte	5
	A. <i>Aperçu des règles d'imposition des États-Unis</i>	5
	B. <i>Loi ETI</i>	6
III.	Arguments des participants et des participants tiers.....	10
	A. <i>Allégations d'erreur formulées par les États-Unis – Appelant</i>	10
	1. Subventions subordonnées aux exportations au sens de l' <i>Accord SMC</i>	10
	2. Subventions à l'exportation au sens de l' <i>Accord sur l'agriculture</i>	14
	3. Article III:4 du GATT de 1994	14
	4. Retrait des subventions FSC.....	16
	B. <i>Arguments des Communautés européennes - Intimé</i>	16
	1. Subventions subordonnées aux exportations au sens de l' <i>Accord SMC</i>	16
	2. Subventions à l'exportation au sens de l' <i>Accord sur l'agriculture</i>	20
	3. Article III:4 du GATT de 1994	20
	4. Retrait des subventions FSC.....	21
	C. <i>Allégations d'erreur formulées par les Communautés européennes – Appelant</i>	21
	1. Article 10:3 du Mémoire d'accord: droits des tierces parties.....	21
	2. Appels conditionnels	22
	D. <i>Arguments des États-Unis – Intimé</i>	23
	1. Article 10:3 du Mémoire d'accord: droits des tierces parties.....	23
	2. Appels conditionnels	23
	E. <i>Arguments des participants tiers</i>	24
	1. Australie	24
	2. Canada	24
	3. Inde.....	25
	4. Japon.....	25
IV.	Questions soulevées dans le présent appel.....	26
V.	Article 1.1 de l' <i>Accord SMC</i> : "abandon de recettes normalement exigibles".....	27
VI.	Article 3.1 a) de l' <i>Accord SMC</i> : subordination aux exportations.....	37
VII.	Note de bas de page 59 de l' <i>Accord SMC</i> : éviter la double imposition de revenus de source étrangère.....	42
VIII.	Article 10:1 de l' <i>Accord sur l'agriculture</i> : subventions à l'exportation	67

IX.	Article III:4 du GATT de 1994.....	70
	A. <i>Loi, règlement ou prescription affectant l'utilisation de produits importés et de produits nationaux similaires sur le marché intérieur</i>	73
	B. <i>"Traitement moins favorable"</i>	75
X.	Article 4.7 de l'Accord SMC: retrait des subventions FSC.....	77
XI.	Article 10:3 du Mémorandum d'accord.....	80
XII.	Appels conditionnels	87
XIII.	Constatations et conclusions	87

ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE
ORGANE D'APPEL

États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"

AB-2001-8

Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends

Présents:

États-Unis, *appelant/intimé*
Communautés européennes, *appelant/intimé*

Feliciano, Président de la section
Ganesan, membre
Taniguchi, membre

Australie, *participant tiers*
Canada, *participant tiers*
Inde, *participant tiers*
Japon, *participant tiers*

I. Introduction

1. Les États-Unis font appel de certaines questions de droit et interprétations du droit qui figurent dans le rapport du Groupe spécial *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" - Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends* (le "rapport du Groupe spécial").¹ Le Groupe spécial a été établi afin d'examiner une plainte déposée par les Communautés européennes au sujet de la conformité de la Loi des États-Unis portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux (la "Loi ETI")² avec l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* (l'*Accord SMC*), l'*Accord sur l'agriculture*, et l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994* (le "GATT de 1994"). La Loi sur les revenus extraterritoriaux est une mesure prise par les États-Unis en vue de se conformer aux recommandations et décisions de l'Organe de règlement des différends (l'ORD) dans l'affaire *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* ("*États-Unis – FSC*").³ Les aspects pertinents de la Loi sur les revenus extraterritoriaux sont décrits dans la section II ci-dessous, ainsi qu'aux paragraphes 2.1 à 2.8 du rapport du Groupe spécial.

¹WT/DS108/RW, 20 août 2001.

²Loi générale des États-Unis n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000).

³ Les recommandations et décisions de l'ORD étaient le résultat de l'adoption par l'ORD, le 20 mars 2000, du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – FSC* (WT/DS108/AB/R) (le "rapport initial de l'Organe d'appel"). Dans le présent rapport, nous entendons par "Groupe spécial initial" le Groupe spécial qui a examiné la plainte initiale déposée par les Communautés européennes et par "rapport du Groupe spécial initial" le rapport dudit groupe spécial.

2. Dans l'affaire *États-Unis – FSC*, le Groupe spécial initial a conclu que la "mesure FSC", composée des articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis (le "Code des impôts") et des mesures connexes établissant un traitement fiscal spécial pour les sociétés de ventes à l'étranger, était incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*.⁴ L'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial initial selon laquelle la mesure FSC était incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'*Accord SMC*, et a modifié les constatations du Groupe spécial se rapportant à l'*Accord sur l'agriculture*.

3. Le 20 mars 2000, l'ORD a adopté les rapports du Groupe spécial initial et de l'Organe d'appel. Il a recommandé que les États-Unis rendent la mesure FSC conforme à leurs obligations au titre des accords visés et que les subventions FSC dont il avait été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées au sens de l'*Accord SMC* soient retirées sans retard, c'est-à-dire "avec effet à compter au plus tard du 1^{er} octobre 2000".⁵ À sa réunion du 12 octobre 2000, l'ORD a accédé à une demande présentée par les États-Unis à l'effet que le délai établi pour la mise en conformité avec les recommandations et décisions rendues par l'ORD dans ce différend soit modifié de façon qu'il arrive à expiration le 1^{er} novembre 2000.⁶ Le 15 novembre 2000, en vue de procéder à cette mise en conformité, les États-Unis ont promulgué la Loi ETI.⁷ L'historique du présent différend est exposé de manière plus détaillée dans le rapport du Groupe spécial.⁸

4. Les Communautés européennes ont estimé que la Loi ETI n'était pas conforme aux recommandations et décisions de l'ORD et n'était pas compatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'*Accord SMC*, de l'*Accord sur l'agriculture*, et du GATT de 1994. Elles ont donc demandé que la question soit portée devant le Groupe spécial initial conformément à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* (le "Mémorandum d'accord").⁹ Le 20 décembre 2000, conformément à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord, l'ORD a porté la question devant le Groupe spécial initial.¹⁰ Le rapport du Groupe spécial a été distribué aux Membres de l'Organisation mondiale du commerce (l'"OMC") le 20 août 2001.

⁴ Rapport du Groupe spécial initial, *États-Unis - FSC*, WT/DS108/R, adopté le 20 mars 2000, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS108/AB/R, paragraphe 8.1.

⁵ *Ibid.*, paragraphe 8.8.

⁶ WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 1.3.

⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 1.5.

⁸ *Ibid.*, paragraphes 1.1 à 1.13.

⁹ WT/DS108/16, 8 décembre 2000.

¹⁰ WT/DS108/19, 5 janvier 2001.

5. Le Groupe spécial est parvenu à la conclusion suivante:
- a) la Loi [ETI] est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, car elle donne lieu à l'octroi de subventions "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" au sens de cet article dudit accord du fait de la prescription exigeant "l'utilisation hors des États-Unis" et n'entre pas dans le champ de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* parce qu'il ne s'agit pas d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de cette note dudit accord;
 - b) les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec l'obligation qui leur est faite à l'article 3.2 de l'*Accord SMC* de ne pas maintenir les subventions visées au paragraphe 1 de l'article 3 dudit accord;
 - c) la Loi [ETI], du fait de la prescription exigeant "l'utilisation hors des États-Unis", donne lieu à l'octroi de subventions à l'exportation telles qu'elles sont définies à l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* aux fins de l'article 10:1 de l'*Accord* et les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 dudit accord en appliquant les subventions à l'exportation, pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace de contourner les engagements en matière de subventions à l'exportation qu'ils ont contractés au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* et, en agissant d'une manière incompatible avec l'article 10:1, ils ont agi d'une manière incompatible avec leur obligation au titre de l'article 8 dudit accord;
 - d) la Loi [ETI] est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, car elle soumet les produits importés à un traitement moins favorable, au sens de cette disposition, que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine;
 - e) les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et n'ont donc pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 dudit accord."¹¹

6. Le Groupe spécial a aussi conclu que, dans la mesure où ils avaient agi d'une manière incompatible avec l'*Accord SMC*, l'*Accord sur l'agriculture* et le *GATT de 1994*, les États-Unis avaient annulé ou compromis les avantages qui résultaient pour les Communautés européennes de ces accords.¹²

¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 9.1.

¹² *Ibid.*, paragraphe 9.2.

7. Le 15 octobre 2001, les États-Unis ont notifié à l'ORD leur intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par le Groupe spécial, conformément au paragraphe 4 de l'article 16 du Mémoire d'accord, et ils ont déposé une déclaration d'appel conformément à la règle 20 des *Procédures de travail pour l'examen en appel* (les "*Procédures de travail*").¹³

8. Dans une lettre datée du 22 octobre 2001, les États-Unis ont demandé à l'Organe d'appel, conformément à la règle 16 2) des *Procédures de travail*, de modifier le calendrier établi dans le plan de travail pour l'appel en ce qui concerne le dépôt de leurs communications en tant qu'appelant. Les États-Unis ont déclaré que des attaques bioterroristes présumées avaient compromis leur capacité de mener avec le Congrès des États-Unis les consultations requises par le présent appel.¹⁴ Selon les États-Unis, ces circonstances avaient une incidence telle que respecter le calendrier initial entraînerait une iniquité manifeste pour les États-Unis. Dans leur lettre du 23 octobre 2001, les Communautés européennes ne se sont pas opposées à la demande des États-Unis mais ont demandé qu'afin de préserver l'équilibre des droits procéduraux accordés aux participants au présent appel, l'Organe d'appel proroge de 14 jours le délai pour le dépôt par les Communautés européennes de leur communication en tant qu'intimé. Dans une lettre datée du 23 octobre 2001, la section de l'Organe d'appel saisie de l'appel a reconnu que les circonstances exposées par les États-Unis constituaient des "circonstances exceptionnelles" au sens de la règle 16 2) des *Procédures de travail* et que maintenir le délai pour le dépôt de leur communication en tant qu'appelant entraînerait une "iniquité manifeste" pour les États-Unis. En conséquence, la section est convenue de modifier le plan de travail pour le présent appel afin d'accorder aux États-Unis sept jours supplémentaires pour le dépôt de leur communication en tant qu'appelant. Dans cette même lettre, la section a aussi prorogé de sept jours le délai pour le dépôt des autres communications des appelants, de la communication de l'intimé et des communications des participants tiers.

9. Le 1^{er} novembre 2001, les États-Unis ont déposé leur communication en tant qu'appelant.¹⁵ Le 6 novembre 2001, les Communautés européennes ont déposé leur propre communication en tant qu'appelant.¹⁶ Le 16 novembre 2001, les Communautés européennes et les États-Unis ont déposé

¹³ WT/DS108/21, 15 octobre 2001.

¹⁴ Dans leur lettre, les États-Unis ont expliqué qu'en raison de l'envoi du bacille du charbon au Congrès des États-Unis, plusieurs bâtiments avaient été temporairement fermés, y compris ceux qui abritaient les bureaux des fonctionnaires du Sénat des États-Unis compétents pour connaître des questions soulevées dans le présent appel.

¹⁵ Conformément à la règle 21 1) des *Procédures de travail*.

¹⁶ Conformément à la règle 23 1) des *Procédures de travail*.

chacun une communication en tant qu'intimé.¹⁷ Le même jour, l'Australie, le Canada, l'Inde et le Japon ont déposé chacun une communication en tant que participant tiers.¹⁸

10. L'audience d'appel s'est tenue les 26 et 27 novembre 2001. Les participants et les participants tiers ont présenté des arguments oralement et ont répondu aux questions qui leur ont été posées par les membres de la section saisie de l'appel.

11. Lors de l'audience, la section a demandé aux États-Unis de consigner par écrit, pour le 28 novembre 2001, leurs réponses à certaines des questions posées.¹⁹ Elle a également autorisé les Communautés européennes et les participants tiers, s'ils le souhaitent, à répondre par écrit pour le 30 novembre 2001.²⁰ En réponse à cette demande, les États-Unis ont déposé un mémoire écrit additionnel le 28 novembre 2001. Les Communautés européennes ont présenté une réponse à ce mémoire écrit additionnel le 30 novembre 2001.

II. Contexte

A. Aperçu des règles d'imposition des États-Unis

12. Dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis – FSC*, nous avons donné certaines informations contextuelles générales concernant les règles d'imposition des États-Unis. Nous avons dit ce qui suit :

Pour les citoyens américains et les résidents aux États-Unis, les lois fiscales des États-Unis sont généralement applicables "sur une base mondiale". Cela signifie que, d'une manière générale, les États-Unis se prévalent du droit d'imposer tous revenus réalisés "dans le monde entier" par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis. Une société installée conformément aux lois de l'un des 50 États américains ou du District of Columbia est une société "nationale" ou américaine, et est "résidente" aux États-Unis aux fins de ce système d'imposition "mondial". ...

Les États-Unis imposent en général tous revenus réalisés par des sociétés étrangères sur leur territoire. Ils n'imposent en général pas les revenus qui sont réalisés par des sociétés étrangères en dehors des États-Unis. Toutefois, [en vertu de l'article 882 a) du Code des impôts], ces revenus "de source étrangère" d'une société étrangère sont en général assujettis à l'impôt aux États-Unis lorsqu'ils ont "un

¹⁷ Conformément aux règles 22 et 23 3) des *Procédures de travail*.

¹⁸ Conformément à la règle 24 des *Procédures de travail*.

¹⁹ Conformément à la règle 28 1) des *Procédures de travail*.

²⁰ Conformément à la règle 28 2) des *Procédures de travail*.

lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".²¹ (notes de bas de page omises)

13. Cette déclaration poursuit la description du régime fiscal des États-Unis et elle est pertinente également aux fins du présent appel. En outre, nous notons qu'en vertu des articles 1^{er} et 11 du Code des impôts, les États-Unis assujettissent à l'impôt le "revenu imposable" de leurs citoyens et des personnes résidant dans le pays. Selon l'article 63 a) du Code des impôts, le revenu imposable est égal au "revenu brut moins les déductions autorisées" en vertu du Code des impôts. L'article 61 a) du Code des impôts dispose que le revenu brut est "l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la source". Lorsqu'un citoyen américain ou un résident aux États-Unis est assujetti à l'impôt, aux États-Unis, pour des revenus qui sont également assujettis à l'impôt dans un État étranger, les États-Unis accordent au contribuable des crédits d'impôt, sous réserve de certaines limitations, pour le montant des impôts acquittés à l'étranger.²²

14. Les dispositions du Code des impôts relatives à ces règles d'imposition n'ont pas été modifiées par la Loi ETI, mais il y a eu des changements dans l'application de ces règles du fait de l'adoption de la Loi ETI.

B. *Loi ETI*

15. Une description détaillée de la mesure en cause dans le présent appel figure aux paragraphes 2.2 à 2.8 du rapport du Groupe spécial. Toutefois, nous jugeons utile, à ce stade, de donner un aperçu des aspects fondamentaux et des dispositions essentielles de la Loi ETI.

16. La Loi ETI comporte cinq articles. Sont en cause dans le présent différend, premièrement, certains éléments des articles 2 et 5, qui concernent les sociétés de ventes à l'étranger et, deuxièmement, certains éléments de l'article 3. L'article 3, intitulé "Traitement des revenus extraterritoriaux", modifie le Code des impôts en y insérant un nouvel article 114, ainsi qu'une nouvelle sous-partie E qui est composée quant à elle des nouveaux articles 941, 942 et 943. Les autres articles de la Loi ETI ne sont pas pertinents aux fins du présent différend.²³

17. Comme nous l'avons indiqué, la Loi ETI a été promulguée par les États-Unis en vue de se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD concernant l'affaire *États-Unis – FSC*.

²¹ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 3, paragraphes 6 et 7.

²² Article 901 a) du Code des impôts.

²³ L'article premier se rapporte au titre abrégé de la Loi ETI tandis que l'article 4 expose un certain nombre de modifications "d'ordre technique et de mise en conformité".

L'article 2 de la Loi ETI porte abrogation des dispositions du Code des impôts relatives aux FSC.²⁴ L'article 5 b) interdit aux sociétés étrangères de choisir d'être traitées comme des FSC après le 30 septembre 2000 et prévoit la dissolution des FSC inactives. Toutefois, l'article 5 c) crée une "période de transition" pour certaines transactions des FSC existantes. Précisément, en vertu de l'article 5 c) 1) de la Loi ETI, l'abrogation des dispositions du Code des impôts relatives aux FSC "ne s'applique pas" aux transactions des FSC existantes qui ont lieu avant le 1^{er} janvier 2002 ni à toutes autres transactions de ces FSC qui ont lieu après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC et une personne non liée, qui est en vigueur le 30 septembre 2000. Ces dispositions font l'objet de l'allégation des Communautés européennes selon laquelle les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC, conformément à l'article 4.7 de l'*Accord SMC*.

18. Les articles 114, 941, 942 et 943 du Code des impôts ont été insérés dans ce dernier en vertu de l'article 3 de la Loi ETI et créent de nouvelles règles en vertu desquelles certains revenus sont exclus du champ de l'impôt aux États-Unis. Nous dénommons ces nouvelles règles la "mesure ETI" (ou parfois simplement la "mesure"), dont nous donnons ci-après les grandes lignes. Dans la présente procédure, les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 de l'*Accord SMC*, des articles 3:3, 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article III:4 du GATT de 1994 visent à contester divers éléments de cette mesure.

19. Le traitement fiscal prévu par la mesure ETI peut être obtenu par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis, y compris les personnes physiques, les sociétés et les sociétés en nom collectif. En outre, les dispositions de la mesure ETI s'appliquent aussi aux sociétés étrangères qui choisissent d'être traitées, à des fins fiscales, comme des sociétés américaines.²⁵ La mesure ETI permet à tous ces contribuables de choisir d'être imposés sur les revenus remplissant les conditions requises conformément aux dispositions de cette mesure. Ce choix peut être fait par les contribuables transaction par transaction.

20. D'une manière générale, les revenus provenant de transactions spécifiques rempliront les conditions requises pour être traités conformément aux dispositions de la mesure ETI s'il s'agit de revenus imputables à des recettes brutes: i) provenant de types de transaction spécifiques; ii) concernant des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" ("QFTP"); et iii) si la "prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger" est respectée pour

²⁴ Sous-partie C de la partie III du Sous-chapitre N du chapitre 1, comportant les articles 921 à 927 du Code des impôts.

²⁵ Article 3 de la Loi ETI, article 943 e) du Code des impôts.

chacune de ces transactions.²⁶ S'agissant de la première de ces conditions, les règles énoncées dans la mesure ETI s'appliquent, en particulier, aux revenus provenant de transactions de vente, de location-vente ou de location. La mesure ETI s'applique aussi aux revenus tirés de la prestation de services "relatifs ou annexes à" des transactions de vente ou de location-vente remplissant les conditions requises, ainsi qu'aux revenus tirés de la prestation de certains autres services.²⁷

21. La deuxième condition est que ces transactions concernent des QFTP. L'article 943 a) 1) du Code des impôts définit les QFTP comme des biens qui sont: A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis; B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis; et C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables: i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis; et ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis.²⁸

22. La troisième condition est que la "prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger" soit respectée pour chacune des transactions.²⁹ Cette prescription est respectée si le contribuable (ou toute personne ayant passé un contrat avec lui) a participé, hors des États-Unis, au démarchage, à la négociation ou à l'établissement du contrat relatif à la transaction. En outre, une portion spécifiée des "coûts directs" de la transaction doit être imputable à des activités menées hors des États-Unis.³⁰

²⁶ Dans le cadre de la Loi ETI, l'obligation de satisfaire à ces trois conditions est assortie d'un certain nombre d'exceptions. Nous examinons plus loin certaines de ces exceptions, dans la mesure où elles sont pertinentes pour notre analyse des questions faisant l'objet de l'appel.

²⁷ Les règles détaillées énoncées dans la mesure ETI prévoient que les recettes brutes du commerce extérieur peuvent être tirées de: i) toute vente, tout échange ou toute autre forme de cession de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises; ii) toute location-vente ou location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises; iii) tous services qui sont relatifs et annexes à i) et ii); iv) des services d'ingénierie ou d'architecture fournis pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis; et v) des services de gestion fournis pour une personne autre qu'une personne liée en vue de la réalisation d'activités visées sous i), ii) ou iii). (Article 3 de la Loi ETI, article 942 a) du Code des impôts) Dans un souci de concision, nous dénommerons en général transactions de vente et de location-vente les transactions décrites aux alinéas i) et ii) de la présente note de bas de page.

²⁸ Article 3 de la Loi ETI, article 943 a) 1) du Code des impôts. L'article 943 a) 3) et 4) du Code des impôts indique des exclusions spécifiques à cette définition générale.

²⁹ Article 3 de la Loi ETI, article 942 b) du Code des impôts.

³⁰ Les activités pertinentes sont les suivantes: i) publicité et promotion des ventes; ii) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison; iii) transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client; iv) établissement et envoi de la facture finale ou du bordereau ou de la quittance; et v) prise en charge du risque de crédit. Un contribuable sera considéré comme ayant satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger lorsque 50 pour cent au moins des coûts totaux imputables à ces activités seront imputables à des activités menées hors des États-Unis, ou, pour au moins deux de ces cinq catégories d'activité, lorsque 85 pour cent au moins des coûts totaux imputables à cette catégorie d'activité

23. L'article 942 a) du Code des impôts désigne comme "recettes brutes du commerce extérieur" les recettes générées par des transactions satisfaisant à chacune de ces trois conditions. En vertu de l'article 114 e) du Code des impôts, les "revenus extraterritoriaux" sont les revenus bruts imputables à des recettes brutes du commerce extérieur et, en vertu de l'article 941 b) du Code des impôts, les "revenus du commerce extérieur" sont les revenus imposables imputables à des recettes brutes du commerce extérieur.

24. L'article 114 a) du Code des impôts prévoit que les revenus bruts d'un contribuable "ne comprennent pas les revenus extraterritoriaux". L'article 114 b) du Code des impôts précise que cette exclusion des revenus extraterritoriaux des revenus bruts "ne s'applique pas" à la portion des revenus extraterritoriaux qui n'est pas constituée de "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" ("QFTI"). En conséquence, la *seule* portion des revenus extraterritoriaux qui est exclue des revenus bruts - et, partant, du champ de l'impôt aux États-Unis - est celle qui est constituée de QFTI.

25. Les QFTI représentent un montant qui, s'il est exclu des revenus bruts du contribuable, entraînera une réduction des revenus imposables du contribuable provenant de la transaction remplissant les conditions requises. Conformément à l'article 941 a) 1) et 2) du Code des impôts, les QFTI sont calculés selon les trois options suivantes, l'option retenue étant celle qui donne le montant le plus élevé ou celle que le contribuable a choisie: i) 30 pour cent des revenus tirés par le contribuable d'une transaction consistant en la vente ou la location-vente à l'étranger³¹; ii) 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur tirées par le contribuable de la transaction³²; ou iii) 15 pour cent des revenus du commerce extérieur tirés par le contribuable de la transaction.³³

seront imputables à des activités menées hors des États-Unis. (Article 3 de la Loi ETI, article 942b) 2) A) ii), b) 2) B) et b) 3) du Code des impôts)

³¹ Les revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger sont définis à l'article 941 c) 1) du Code des impôts.

³² Les recettes brutes du commerce extérieur sont définies à l'article 942 a) du Code des impôts.

³³ Les revenus du commerce extérieur sont définis à l'article 941 b) du Code des impôts.

III. Arguments des participants et des participants tiers

A. *Allégations d'erreur formulées par les États-Unis – Appelant*

1. Subventions subordonnées aux exportations au sens de l'Accord SMC

- a) Article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC: Recettes abandonnées "normalement exigibles"

26. Les États-Unis nous demandent d'infirmar la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Loi ETI prévoit une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Plus précisément, les États-Unis soutiennent que le Groupe spécial "a mal appliqué" le critère de comparaison établi dans le rapport initial de l'Organe d'appel.³⁴

27. Les États-Unis font valoir, premièrement, que le Groupe spécial n'a pas tenu compte du fait que la définition des "revenus bruts" ne figurait pas uniquement à l'article 61 du Code des impôts mais dépendait aussi d'autres articles du Code et, plus particulièrement, de l'article 114 a) et b). Deuxièmement, le Groupe spécial a établi à tort une distinction entre une exclusion "spécifique" et une exclusion "générale" du champ de l'impôt. Le Groupe spécial a indiqué qu'un Membre pouvait exclure une catégorie de revenus du champ de l'impôt uniquement s'il excluait "l'ensemble des revenus" de cette catégorie. Les États-Unis soutiennent qu'une telle analyse intègre de manière incorrecte la notion de spécificité, figurant à l'article 2 de l'Accord SMC, dans la définition d'une "subvention" figurant à l'article premier. Troisièmement, le Groupe spécial a créé une autre règle erronée en indiquant qu'une exclusion du champ de l'impôt devait avoir "une sorte de justification et de cohérence globales" s'il s'agissait d'éviter d'abandonner des recettes normalement exigibles. Une telle proposition est incompatible avec la déclaration antérieure de l'Organe d'appel selon laquelle un Membre est libre d'imposer ou de ne pas imposer les catégories de recettes de son choix. Quatrièmement, les États-Unis font appel de ce qu'ils considèrent être un manquement du Groupe spécial à son obligation d'appliquer le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial initial, critère que l'Organe d'appel avait confirmé. Ils estiment qu'"en l'absence de" l'exclusion des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, *tous* les revenus extraterritoriaux seraient exclus des "revenus bruts". Enfin, le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi ETI seraient nécessairement imposés si ladite loi n'existait pas. Les États-Unis estiment que le simple fait de considérer les revenus comme des "revenus bruts" ne signifie pas en soi qu'ils seraient nécessairement imposés étant donné que les "revenus bruts" peuvent aussi faire l'objet de reports, de déductions ou de crédits d'impôt étranger.

³⁴ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 107.

28. Dans leur mémoire écrit additionnel, les États-Unis soulignent que, pour déterminer les règles d'imposition pertinentes qui servent de point de repère en l'espèce, la "question fondamentale ... est la répartition des revenus tirés d'une transaction internationale entre la portion d'origine nationale et la portion d'origine étrangère de ces revenus".³⁵ Les principes "normatifs" classiques des États-Unis autorisent les contribuables "à structurer leurs affaires de façon à séparer la portion d'origine étrangère des revenus provenant de ventes à l'étranger de la portion d'origine nationale et à n'assujettir à l'imposition dans le pays que la portion d'origine nationale".³⁶ Traditionnellement, les États-Unis ont permis que la portion d'origine étrangère des revenus de ce type soit imputée hors de leur juridiction fiscale par le recours à une filiale d'un contribuable américain constituée en société à l'étranger. La portion d'origine étrangère des revenus gagnés par ces filiales n'est pas assujettie à l'impôt aux États-Unis.³⁷ La répartition directe, au titre de la Loi ETI, des revenus tirés d'une transaction internationale entre la portion d'origine nationale et la portion d'origine étrangère de ces revenus simplifie la méthode d'imputation de ces revenus hors de la juridiction fiscale des États-Unis. La Loi ETI autorise une telle imputation pour ce qui est des transactions effectuées directement par un contribuable américain – sans le recours à une filiale à l'étranger. Ainsi, la Loi ETI est une nouvelle formulation, par le biais d'une révision fondamentale des articles 61 et 114 du Code des impôts, de la méthode par laquelle les États-Unis mettent en œuvre leurs principes normatifs servant de point de repère, mais elle est compatible avec ces principes.

b) Article 3.1 a) de l'*Accord SMC*: subordination aux exportations

29. Les États-Unis nous demandent aussi d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Loi ETI entraîne une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Les États-Unis font valoir que le Groupe spécial a transformé à tort l'article 3.1 a) en une prescription relative au "traitement national inverse" en vertu de laquelle les ventes sur le marché intérieur doivent se voir accorder un traitement non moins favorable que celui dont bénéficient les exportations ou les autres ventes à l'étranger.³⁸ Toutefois, aucune prescription de ce type ne figure dans le texte de l'article 3.1 a) et la possibilité d'obtenir une subvention pour les transactions réalisées uniquement sur le marché intérieur n'est pas pertinente au regard de l'article 3.1 a).

³⁵ Mémoire écrit additionnel des États-Unis, page 1.

³⁶ *Ibid.*, page 3.

³⁷ Sous réserve des règles antifraude énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts. (Mémoire écrit additionnel des États-Unis, page 2.)

³⁸ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 142.

30. Selon les États-Unis, le Groupe spécial a artificiellement scindé et a indûment examiné la Loi ETI comme si elle prévoyait une catégorie de traitement pour les marchandises produites aux États-Unis et une autre catégorie pour les marchandises produites à l'étranger. Ce faisant, le Groupe spécial a créé une distinction qui ne figure pas dans la loi, laquelle a été délibérément rédigée pour accorder une protection fiscale sur la base de critères neutres à l'égard des exportations.

31. Les États-Unis affirment que la Loi ETI est neutre à l'égard des exportations puisqu'elle permet l'obtention de revenus sans qu'il y ait exportation. L'article 3.1 a) n'interdit pas les subventions au profit des exportateurs si elles sont octroyées selon des principes neutres à l'égard des exportations. En constatant que la Loi ETI était subordonnée aux exportations, le Groupe spécial a indûment considéré qu'une mesure violait l'article 3.1 a) si l'exportation était *un* moyen d'obtenir une subvention. Toutefois, l'exportation constitue une subordination interdite uniquement lorsqu'elle est une condition *impérative*. Enfin, d'après les États-Unis, le Groupe spécial a constaté à tort que l'on ne pouvait pas remédier à une subvention subordonnée aux exportations par l'augmentation du nombre de bénéficiaires remplissant les conditions requises.

c) Note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*: double imposition de revenus de source étrangère

32. Les États-Unis nous demandent encore de rejeter les constatations du Groupe spécial selon lesquelles la Loi ETI n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. Le Groupe spécial a établi à tort des critères détaillés pour qu'une mesure remplisse les conditions requises au titre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 et, ce faisant, a indûment établi "un nouveau code visant à éviter la double imposition".³⁹

33. Tout d'abord, les États-Unis estiment que le Groupe spécial a à tort fait peser sur les États-Unis la charge de prouver que la Loi ETI était une mesure prise en vue d'éviter la double imposition. Le Groupe spécial n'a pas tenu compte de la constatation établie par l'Organe d'appel dans l'affaire *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones) (CE - Hormones)*⁴⁰, selon laquelle les dispositions connexes qui définissent les éléments clés des violations alléguées font partie des éléments *prima facie* qu'un plaignant doit fournir à l'appui de son argumentation.

³⁹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 173.

⁴⁰ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, adopté le 13 février 1998.

34. Les États-Unis allèguent qu'en constatant que la Loi ETI n'était pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition, le Groupe spécial a élaboré quatre nouveaux principes qui n'apparaissent pas dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Premièrement, le Groupe spécial a indiqué à tort qu'une telle mesure devait s'appliquer à *tous* les revenus susceptibles d'être assujettis à la double imposition. Deuxièmement, il a constaté qu'une telle mesure ne pouvait pas viser des revenus qui pouvaient ne *pas* être considérés comme imposables dans d'autres juridictions. Troisièmement, le Groupe spécial a estimé qu'une mesure visant véritablement à éviter la double imposition devait comprendre une prescription relative à l'"établissement stable". Quatrièmement, il a fait erreur en indiquant qu'un pays ayant conclu un très grand nombre de conventions bilatérales en matière d'imposition ne pouvait pas adopter de mesures en vue d'éviter la double imposition.

35. Les États-Unis allèguent qu'en outre le Groupe spécial a établi à tort une nouvelle règle pour l'examen de la conformité avec la cinquième phrase de la note de bas de page 59: la règle du "législateur raisonnable". Selon les États-Unis, il s'agit du remplacement par le Groupe spécial du jugement d'un corps législatif national par le sien sur le point de savoir si une mesure est destinée à éviter la double imposition.

36. Selon les États-Unis, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ne définit pas la "double imposition", ni n'indique les types de mesures autorisées en vue d'"éviter" la double imposition. De même, la phrase ne définit pas les "revenus de source étrangère". Deux catégories générales de mesures sont néanmoins parfaitement admises et utilisées dans le monde entier pour éviter la double imposition: la méthode de l'exonération (ou de la non-imposition) et la méthode du crédit d'impôt. Les États-Unis soulignent que les conventions internationales en matière d'imposition reconnaissent que les pays sont libres d'utiliser l'une ou l'autre de ces méthodes, ou les deux, et que les méthodes utilisées varient d'un pays à l'autre.

37. Les États-Unis font observer que la Loi ETI permet d'éviter la double imposition en excluant les revenus extraterritoriaux des revenus bruts. L'historique de l'élaboration de la Loi ETI établit expressément qu'éviter la double imposition est un objectif premier de la Loi ETI, et que la Loi ETI a été conçue de façon à être analogue à certains aspects des systèmes territoriaux de nombreux États membres des Communautés européennes. Les "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi ETI sont les revenus tirés des transactions réalisées à l'étranger et, en tant que tels, ils répondent au sens ordinaire de l'expression "revenus de source étrangère" figurant dans la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

38. Si nous venions à infirmer la constatation du Groupe spécial et à considérer que la Loi ETI est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas

de page 59, les États-Unis demandent que nous complétions l'analyse et constatons que, conformément à la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*, la Loi ETI ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.

2. Subventions à l'exportation au sens de l'*Accord sur l'agriculture*

39. Les États-Unis nous demandent aussi d'infirmier la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Loi ETI est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*. La constatation du Groupe spécial selon laquelle la Loi ETI constitue une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* repose entièrement sur sa constatation au titre de l'*Accord SMC*. Étant donné que la constatation du Groupe spécial concernant l'existence d'une subvention à l'exportation au titre de l'*Accord SMC* est erronée, les États-Unis estiment que la constatation du Groupe spécial concernant l'existence d'une subvention à l'exportation au titre de l'*Accord sur l'agriculture* est également erronée.

3. Article III:4 du GATT de 1994

40. Les États-Unis font appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle, en raison de la règle sur "la valeur loyale et marchande" qu'elle énonce, la Loi ETI accorde aux produits importés un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires des États-Unis, et est donc incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994.

41. Les États-Unis rappellent que la règle du "traitement non moins favorable" énoncée à l'article III:4 a été interprétée par les groupes spéciaux et l'Organe d'appel comme prescrivant l'égalité effective des possibilités pour les produits importés et les produits d'origine nationale. Étant donné qu'il a appliqué un critère exclusivement *de jure* dans le cadre de son analyse, le Groupe spécial aurait pu constater qu'il existait une incompatibilité avec l'article III:4 seulement s'il avait démontré qu'il existait, dans le texte de la mesure lui-même, un "lien irréfutable entre le texte et les produits importés dont l'utilisation sur le marché intérieur était prétendument affectée par la mesure".⁴¹ Les États-Unis estiment que le Groupe spécial n'a pas établi l'existence d'un tel lien.

42. Les États-Unis soutiennent qu'une analyse au titre de l'article III:4 devrait porter sur le point de savoir si la mesure en question, d'une part, vise des catégories particulières d'importations ou les importations en général et, d'autre part, s'il s'agit d'une mesure d'"application générale". Contrairement aux mesures en cause dans les affaires antérieures relatives à l'article III:4, la Loi ETI concerne dans son intégralité les revenus tirés de biens destinés à être utilisés hors des États-Unis;

⁴¹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 253.

dans ce cadre général, la Loi ETI établit divers paramètres et limitations régissant son application, parmi lesquels la règle de la valeur loyale et marchande.

43. Les États-Unis estiment que, dans son analyse de la règle de la valeur loyale et marchande, le Groupe spécial a à tort assimilé cette règle à une prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale ou à la valeur ajoutée nationale. Cette interprétation est "purement et simplement incorrecte"⁴² car la Loi ETI ne fait pas référence à la teneur en éléments originaires des États-Unis, ni ne subordonne le droit de bénéficier de l'exclusion du champ de l'impôt à la fabrication aux États-Unis. Les États-Unis soulignent qu'en fait la règle de la valeur loyale et marchande peut être respectée sans qu'aucune portion de la valeur loyale et marchande d'un produit ne provienne de sources américaines.

44. Les États-Unis font valoir qu'en constatant que la règle de la valeur loyale et marchande était incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994, le Groupe spécial n'a pas établi de lien de causalité satisfaisant entre cette règle et la discrimination alléguée à l'encontre des importations, et a indûment appliqué les constatations établies dans le rapport du Groupe spécial *Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile ("Canada - Automobiles")*⁴³ à une situation très différente. En outre, le Groupe spécial n'a pas tenu compte des constatations de l'Organe d'appel dans l'affaire *Corée - Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée ("Corée - Diverses mesures affectant la viande de bœuf")*.⁴⁴ Alors que dans l'affaire *Corée - Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, l'Organe d'appel a rejeté les conclusions spéculatives du Groupe spécial concernant les éventuels effets sur la concurrence qui pouvaient découler du traitement différencié établi en vertu de la mesure pertinente et s'est intéressé, au contraire, aux effets réels de la mesure, le Groupe spécial s'est livré en l'espèce à des spéculations similaires en constatant que la règle de la valeur loyale et marchande plaçait nécessairement les produits importés dans une situation de désavantage comparatif vis-à-vis des produits similaires d'origine nationale sur le marché des États-Unis. Le Groupe spécial a indûment supposé qu'en dépit des nombreuses manières dont les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises pouvaient être produits, les producteurs établiraient nécessairement leur production aux États-Unis. Il a faussé encore plus cette analyse en supposant aussi à tort qu'après avoir décidé de produire les marchandises aux États-Unis, les producteurs préféreraient forcément utiliser des composants américains plutôt que des composants importés afin de satisfaire à la prescription relative à la valeur loyale et marchande.

⁴² Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 256.

⁴³ Rapport du Groupe spécial, WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopté le 19 juin 2000, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R.

⁴⁴ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001.

4. Retrait des subventions FSC

45. Enfin, les États-Unis nous demandent de rejeter la constatation du Groupe spécial selon laquelle les règles transitoires de la Loi ETI sont incompatibles avec le retrait total des subventions FSC. Il est courant aux États-Unis (et dans d'autres pays) d'octroyer une protection transitoire lorsque les législations fiscales sur lesquelles les contribuables se sont fondés pour structurer leurs transactions sont modifiées. Les États-Unis soutiennent que le fait de ne pas maintenir une pratique cohérente en matière de protection transitoire ferait peser des coûts de transaction additionnels importants et injustifiés sur les contribuables.

B. *Arguments des Communautés européennes - Intimé*

1. Subventions subordonnées aux exportations au sens de l'Accord SMC

a) Article 1.1 a) 1) ii): recettes abandonnées "normalement exigibles"

46. Les Communautés européennes estiment que l'appel des États-Unis ne porte pas sur le raisonnement du Groupe spécial concernant l'existence d'une contribution financière au sens de l'article premier de l'Accord SMC, mais remet plutôt en cause certains éléments isolés des constatations du Groupe spécial et répond à des arguments que celui-ci n'a même pas établis.

47. Selon les Communautés européennes, le Groupe spécial n'a *pas* fondé sa conclusion sur l'idée que l'article 61 du Code des impôts était le point de repère normatif, ni dit que toute exception à celui-ci constituerait une subvention. Au contraire, en analysant la Loi ETI, le Groupe spécial a considéré la "situation globale comme un tout".⁴⁵ Selon les Communautés européennes, les États-Unis ont aussi tort lorsqu'ils reprochent au Groupe spécial d'avoir fait une distinction entre les exclusions générales et les exclusions spécifiques et d'avoir relevé que, même si les revenus imputables à des transactions effectuées à l'étranger pouvaient constituer une "catégorie", les États-Unis n'excluaient pas en fait *l'ensemble* de cette "catégorie". De même, les Communautés européennes rejettent la critique faite par les États-Unis selon laquelle le Groupe spécial a créé à tort un "corollaire sur la justification et la cohérence globales" à l'Accord SMC. Au contraire, le Groupe spécial a examiné la "justification et la cohérence globales" de la Loi ETI uniquement après avoir conclu que ladite loi entraînait l'abandon des recettes normalement exigibles.

48. Dans leur réponse au mémorandum écrit additionnel des États-Unis, les Communautés européennes considèrent que les États-Unis font valoir que les règles d'imposition internes par rapport

⁴⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.23.

auxquelles la Loi ETI doit être évaluée sont les règles qui ventilent les revenus entre les sources nationales et les sources étrangères de façon que chaque partie puisse être imposée différemment, et que la Loi ETI fonctionne comme une "règle empirique" permettant d'obtenir un résultat similaire à celui qui serait obtenu en vertu des règles en matière de source normales des États-Unis. Les Communautés européennes estiment que les avantages prévus par la Loi ETI constituent néanmoins des subventions lorsqu'ils sont considérés comme des dérogations aux règles en matière de source. Les Communautés européennes soulignent également que les règles en matière de source de la Loi ETI diffèrent des autres règles en matière de source du code fiscal des États-Unis et que les contribuables peuvent choisir au cas par cas d'utiliser le système le plus avantageux pour eux.

49. En ce qui concerne l'allégation selon laquelle le Groupe spécial n'a pas appliqué le critère "en l'absence de", les Communautés européennes rappellent que, comme l'Organe d'appel l'a souligné au paragraphe 91 de son rapport initial, ce critère ne fait pas partie des dispositions conventionnelles et pourrait être aisément contourné par un Membre par le biais de la manipulation de son système d'imposition. Quoi qu'il en soit, le Groupe spécial a bien appliqué dans les faits le critère "en l'absence de" lorsqu'il a indiqué que, s'il n'y avait pas la Loi ETI, les revenus extraterritoriaux seraient des "revenus bruts" et seraient donc imposés.⁴⁶ Les Communautés européennes ajoutent que, même s'il y avait des cas dans lesquels un contribuable pourrait éviter de payer certains impôts si la Loi ETI n'existait pas, il est néanmoins clair que la Loi ETI soustrait à l'imposition des revenus qui seraient normalement (au moins dans de nombreux cas) imposés.

b) Article 3.1 a) de l'*Accord SMC*: subordination aux exportations

50. Les Communautés européennes estiment qu'une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation traite *nécessairement* mieux les ventes à l'exportation que les ventes sur le marché intérieur. Ce "meilleur traitement" est la raison même qui justifie l'interdiction des subventions subordonnées aux exportations. Les Communautés européennes contestent l'argument des États-Unis selon lequel les critères énoncés dans la Loi ETI sont "neutres à l'égard des exportations" simplement parce qu'il existe une solution autre que l'exportation pour remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exonération d'impôt. La Loi ETI mentionne un ensemble de deux liens de subordination *exclusifs* pour deux catégories de bénéficiaires, chacun établissant un moyen *exclusif* d'obtenir la subvention fiscale. En ce qui concerne une de ces catégories de bénéficiaires, à savoir ceux qui produisent des marchandises aux États-Unis, exporter est nécessaire pour obtenir la subvention. Pour qu'une mesure soit incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, il suffit de démontrer que, dans un ou plusieurs cas, le fait de recevoir la subvention est subordonné aux résultats

⁴⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.25.

à l'exportation. Les Communautés européennes insistent sur le fait que la prohibition des subventions subordonnées aux exportations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* est absolue et doit être respectée dans tous les cas.

51. Les Communautés européennes ajoutent que l'"autre solution" alléguée pour obtenir l'avantage ETI, à savoir la délocalisation de la production à l'étranger par les producteurs américains, n'est pas une solution qui sera utilisée dans les faits. Cela confirme que, dans l'analyse de la loi, il est correct de se concentrer sur les autres solutions disponibles pour les marchandises qui *ont déjà été produites*, ou continuent à être produites, aux États-Unis. Dans ce contexte, le seul moyen pour ces producteurs d'obtenir l'avantage fiscal ETI est d'exporter ces marchandises.

52. Les Communautés européennes approuvent également le raisonnement du Groupe spécial selon lequel on ne peut pas remédier à l'ancienne mesure FSC simplement en l'étendant aux transactions autres que les exportations. Le Groupe spécial a constaté à juste titre qu'en ce qui concerne la mesure en cause - la Loi ETI - le seul moyen d'éliminer la subordination aux exportations serait d'élargir la possibilité d'obtenir la subvention pour inclure également les ventes *sur le marché intérieur*.

c) Note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*: double imposition de revenus de source étrangère

53. Selon les Communautés européennes, le Groupe spécial a établi clairement que la question de la charge de la preuve était théorique et n'avait pas d'incidence sur ses autres constatations et que, même si la charge de prouver que la Loi ETI n'entrait pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 incombait aux Communautés européennes, elles s'étaient libérées de cette charge. En tout état de cause, les Communautés européennes souscrivent aussi à la constatation du Groupe spécial sur la charge de la preuve relative à la présente question.

54. Les Communautés européennes partagent l'avis du Groupe spécial selon lequel, même s'il n'est peut-être pas possible d'élaborer une mesure qui évite "entièrement, exclusivement ou avec précision" la double imposition et que, donc, une telle précision n'est pas requise par la cinquième phrase de la note de bas de page 59, un Membre a néanmoins l'obligation d'identifier le type de revenus qui peut être assujéti à la double imposition et de fixer approximativement les limites de sa mesure y relative. Les États-Unis n'ont pas essayé de faire cela. Au contraire, ils incluent dans la catégorie exonérée en vertu de la Loi ETI des revenus qui ne pourraient pas être légitimement imposés dans une autre juridiction.

55. Les Communautés européennes contestent l'allégation des États-Unis selon laquelle le Groupe spécial a fait de la prescription relative à l'"établissement stable" un élément indispensable d'une mesure visant à éviter la double imposition. Le Groupe spécial n'a élaboré aucun principe de ce type; en fait, il a indiqué le contraire. Les États-Unis allèguent en outre que le Groupe spécial a considéré qu'un pays ne pouvait pas instituer une mesure en vue d'éviter la double imposition s'il avait conclu un très grand nombre de conventions bilatérales en matière d'imposition. Toutefois, de l'avis des Communautés européennes, le Groupe spécial a simplement jugé pertinent le fait que la Loi ETI ne visait pas les situations dans lesquelles il n'existait pas de telles conventions bilatérales.

56. Les Communautés européennes soutiennent aussi que l'objection des États-Unis concernant l'application d'une prétendue règle "du législateur raisonnable" n'est pas fondée. Le Groupe spécial n'a pas appliqué une telle règle. Au contraire, il a examiné si la nature de la Loi ETI en tant que mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère était "raisonnablement discernable". De l'avis des Communautés européennes, le critère du Groupe spécial était juridiquement correct et son évaluation des faits sort du cadre de l'examen en appel.

57. S'agissant du sens des revenus de "source étrangère" figurant dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59, les Communautés européennes font observer que les revenus proviennent d'activités économiques. Par conséquent, les revenus de source étrangère s'entendent des revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger. "Revenu" n'équivaut pas à "paiement". Le fait qu'un paiement vienne de l'étranger ne signifie pas que les revenus sont générés à l'étranger. La Loi ETI, cependant, n'exige pas que les activités économiques à l'origine des revenus exclus soient menées à l'étranger. Par conséquent, la définition des revenus extraterritoriaux figurant dans la Loi ETI est sans rapport avec la détermination des revenus de source étrangère, et la Loi n'est pas une mesure entrant dans le champ d'application de la note de bas de page 59. Qui plus est, les Communautés européennes notent que la Loi ETI est facultative pour les contribuables américains étant donné qu'ils peuvent choisir entre cette loi et les autres règles en matière de source du Code des impôts.

58. Pour toutes ces raisons, les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial a constaté à juste titre que la Loi ETI n'était pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère et n'entrait donc pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. Il s'ensuit que l'Organe d'appel n'a pas à examiner la question de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*. En tout état de cause, les Communautés européennes ne considèrent pas que le membre de phrase "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" figurant dans la note de bas de

page 5 englobe les mesures entrant dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Par conséquent, la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC* n'apporte aucune aide aux États-Unis.

2. Subventions à l'exportation au sens de l'*Accord sur l'agriculture*

59. Les Communautés européennes notent que les arguments des États-Unis au regard de l'*Accord sur l'agriculture* dépendent intégralement de leurs arguments au regard de l'*Accord SMC*. En conséquence, elles nous demandent de confirmer la constatation du Groupe spécial au titre de l'*Accord sur l'agriculture* pour les mêmes raisons qu'elles lui ont demandé de confirmer la constatation du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC*.

3. Article III:4 du GATT de 1994

60. Les Communautés européennes font observer que l'appel des États-Unis concernant l'article III:4 du GATT de 1994 se limite à l'interprétation par le Groupe spécial du terme "affectant" et de l'expression "traitement moins favorable" figurant dans cette disposition. Le terme "affectant" a, depuis la naissance du GATT de 1947, toujours été interprété de manière large, et il a été interprété par l'Organe d'appel dans l'affaire *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes ("CEE - Bananes III")*⁴⁷ comme signifiant "avoir un effet sur" les conditions de concurrence. Le Groupe spécial a appliqué la même interprétation et a conclu à juste titre que la règle de la valeur loyale et marchande "affectait" l'utilisation des produits importés car elle modifiait les conditions de concurrence entre les marchandises d'origine nationale et les marchandises importées. L'utilisation d'"articles" d'origine nationale contribuera à ce que les conditions requises pour l'exonération d'impôt soient remplies, mais l'utilisation d'"articles" d'origine étrangère ne le fera jamais.

61. Par conséquent, les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial a constaté à juste titre qu'un traitement moins favorable était accordé en raison de la règle de la valeur loyale et marchande. Toutes les autres conditions étant égales, les producteurs américains seront toujours *incités* à utiliser des intrants d'origine nationale. Dans certains cas, en raison de la structure de leurs coûts de production, l'utilisation d'intrants d'origine nationale sera nécessaire afin d'obtenir l'avantage fiscal. Les Communautés européennes souscrivent à l'avis du Groupe spécial selon lequel une telle incitation est suffisante pour établir l'incompatibilité avec l'article III:4 du GATT de 1994.

⁴⁷ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS27/AB/R, adopté le 25 septembre 1997, RDD 1997:II, 591.

4. Retrait des subventions FSC

62. Les Communautés européennes soutiennent que les États-Unis n'étudient aucune des raisons données par le Groupe spécial, ni ne se fondent sur aucune disposition des accords visés pour étayer leur appel concernant la présente question. Le seul argument des États-Unis semble être que des règles transitoires sont essentielles au passage harmonieux d'un ensemble de règles d'imposition à l'autre. Les Communautés européennes répondent que les constatations établies dans la procédure initiale prenaient ce fait en compte et, en stipulant que les subventions FSC devaient être retirées au plus tard avec effet à compter du 1^{er} octobre 2000, accordaient aux États-Unis un délai de grâce pour introduire les changements requis.

C. *Allégations d'erreur formulées par les Communautés européennes – Appelant*

1. Article 10:3 du Mémoire d'accord: droits des tierces parties

63. Les Communautés européennes nous demandent d'infirmar la constatation du Groupe spécial selon laquelle les tierces parties n'ont pas le droit de recevoir *toutes* les communications écrites présentées à la réunion du Groupe spécial, mais seulement les *premières* communications écrites. Elles font valoir que la règle 9 des Procédures de travail adoptées par le Groupe spécial et le rejet ultérieur par le Groupe spécial de la demande des Communautés européennes en vue de modifier cette règle, sont contraires à l'article 10:3 du Mémoire d'accord et aux droits des tierces parties qui y sont énoncés.

64. Les Communautés européennes reconnaissent que les groupes spéciaux disposent d'un certain pouvoir discrétionnaire pour établir leurs propres procédures de travail. Toutefois, ils ne peuvent pas déroger aux dispositions contraignantes du Mémoire d'accord. L'article 10:3 dispose que les tierces parties recevront "les communications"; il n'établit aucune distinction entre les différents types de communications. La règle 9 des Procédures de travail du Groupe spécial et la pratique suivie dans les procédures au titre de l'article 21:5, qui consiste à exiger que seules les premières communications écrites soient fournies aux tierces parties, sont aussi incompatibles avec l'article 10:1 du Mémoire d'accord, qui dispose que les groupes spéciaux doivent prendre "pleinement" en compte les intérêts des Membres, y compris les tierces parties.

65. En outre, les Communautés européennes estiment que l'approche adoptée par le Groupe spécial en ce qui concerne les droits des tierces parties en l'espèce ne garantit pas que celles-ci seront pleinement informées des arguments échangés lors de la réunion de fond du Groupe spécial. Les Communautés européennes ne sont pas d'accord avec la conclusion du Groupe spécial selon laquelle,

puisque l'article 10:3 du Mémorandum d'accord fait référence à la "première réunion" du groupe spécial et que les groupes spéciaux se réunissent "normalement" deux fois, le Mémorandum d'accord entend limiter l'accès des tierces parties aux premières communications écrites des parties dans *tous* les cas. Au contraire, l'article 10:3 vise à faire en sorte que les tierces parties soient au courant de l'état d'avancement du débat et puissent y contribuer utilement. Les Communautés européennes relèvent que rien dans le Mémorandum d'accord n'exige qu'un groupe spécial tienne deux réunions, et que l'article 10:3 est rédigé en termes généraux pour être applicable dans tous les cas, indépendamment du nombre de réunions tenues.

2. Appels conditionnels

66. Si nous venions à infirmer les constatations du Groupe spécial, les Communautés européennes nous demandent d'examiner les allégations concernant lesquelles le Groupe spécial a appliqué le principe d'économie jurisprudentielle. Les appels conditionnels interjetés par les Communautés européennes concernent les allégations ci-après dont elles avaient saisi le Groupe spécial:

- a) l'exonération d'impôt accordée, au titre de la Loi ETI, pour les revenus provenant de transactions relatives à des marchandises produites *hors* des États-Unis est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* puisqu'elle est subordonnée aux résultats à l'exportation en vertu de la "règle de la valeur loyale et marchande"⁴⁸;
- b) la Loi ETI prévoit des subventions qui sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation reproduite à l'Annexe I de l'*Accord SMC*⁴⁹;
- c) la "règle de la valeur loyale et marchande" de la Loi ETI subordonne les subventions accordées pour des marchandises produites aux États-Unis (et les subventions accordées pour des produits hors des États-Unis si elles ne sont pas contraires à l'article 3.1 a)) à l'utilisation de produits américains de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*⁵⁰; et
- d) les États-Unis, en ne retirant pas les subventions FSC et en ne se conformant pas aux décisions et recommandations de l'ORD dans le délai que celui-ci leur avait accordé, ne se sont donc pas

⁴⁸ Première communication écrite des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphe 119; rapport du Groupe spécial, page A-27.

⁴⁹ *Ibid.*, paragraphe 158, page A-33.

⁵⁰ *Ibid.*, paragraphes 183 et 184; page A-38.

conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du Mémorandum d'accord.⁵¹

67. Les Communautés européennes nous demandent d'examiner ces allégations uniquement si nous infirmons les constatations qui ont conduit le Groupe spécial à appliquer le principe d'économie jurisprudentielle. Dans ce cas, les Communautés européennes nous renvoient aux arguments qu'elles ont présentés au Groupe spécial concernant ces allégations.

D. *Arguments des États-Unis – Intimé*

1. Article 10:3 du Mémorandum d'accord: droits des tierces parties

68. Les États-Unis allèguent que le Groupe spécial n'a pas fait erreur en refusant de constater que les droits des tierces parties incluaient l'accès aux communications présentées à titre de réfutation par les parties, et ils nous demandent de confirmer les constatations du Groupe spécial. L'article 10:3 du Mémorandum d'accord n'exige pas qu'un *quelconque* document présenté par les parties avant l'unique réunion du Groupe spécial soit mis à la disposition des tierces parties. En revanche, le Groupe spécial a conclu à juste titre que l'article 10:3 présupposait une situation dans laquelle le Groupe spécial tenait plus d'une réunion.

69. Pour les États-Unis, l'article 10:3 est ambigu lorsqu'il est considéré dans un cadre autre que celui des procédures normales des groupes spéciaux. Le Groupe spécial a simplement interprété une disposition ambiguë conformément aux principes de l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* ("*Convention de Vienne*").⁵² L'Organe d'appel a considéré que le Mémorandum d'accord, et en particulier l'Appendice 3, laissent aux groupes spéciaux une certaine marge discrétionnaire pour traiter les situations spécifiques qui peuvent se présenter dans une affaire donnée. Selon les États-Unis, la décision du Groupe spécial en l'espèce était raisonnable et relevait parfaitement de sa marge discrétionnaire.

2. Appels conditionnels

70. Les États-Unis estiment que les conditions sur la base desquelles les Communautés européennes font appel des diverses questions restantes ne sont pas claires. Les Communautés européennes indiquent que l'Organe d'appel devrait les examiner s'il infirmait *n'importe laquelle* des constatations du Groupe spécial concernant les allégations que le Groupe spécial a effectivement

⁵¹ Première communication écrite des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphe 246; page A-49.

⁵² Faite à Vienne le 23 mai 1969, 1155 R.T.N.U. 331; 8 International Legal Materials 679.

examinées".⁵³ (pas d'italique dans l'original) Toutefois, les États-Unis ont du mal à comprendre comment l'infirmité par l'Organe d'appel de certaines constatations entraînerait un examen de *toutes* les allégations recensées par les Communautés européennes, étant donné que le principe de l'économie jurisprudentielle continuerait de s'appliquer. En outre, l'infirmité par l'Organe d'appel de certaines constatations du Groupe spécial permettrait de rejeter une ou plusieurs de ces allégations.

71. En ce qui concerne chacune des allégations des Communautés européennes, les États-Unis renvoient aux arguments qu'ils ont présentés dans leurs communications au Groupe spécial. S'agissant des allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, ils ajoutent que les Communautés européennes allèguent à tort qu'il y a violation de l'article 3.1 b) s'il y a "ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux"⁵⁴ ou si une subordination à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés "n'est pas exclue".⁵⁵ Les États-Unis rappellent que les Communautés européennes ont avancé une règle similaire dans l'affaire *Canada - Automobiles*⁵⁶, et que ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel ne l'ont acceptée.

E. *Arguments des participants tiers*

1. Australie

72. L'Australie souscrit aux constatations du Groupe spécial selon lesquelles la Loi ETI prévoit des subventions à l'exportation prohibées, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Elle nous demande donc de confirmer les conclusions du Groupe spécial selon lesquelles les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD.

2. Canada

73. Le Canada nous demande d'entériner les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC*. En vertu des règles d'imposition des États-Unis, si les revenus ne remplissent pas les conditions requises pour être considérés comme des revenus extraterritoriaux exclus au sens de la Loi ETI, ils restent assujettis à l'impôt. En conséquence, il y a abandon de recettes publiques normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. Le Canada souscrit aussi aux

⁵³ Communication des Communautés européennes en tant qu'appelant, paragraphe 4.

⁵⁴ Deuxième communication des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphe 160; rapport du Groupe spécial, page C-34.

⁵⁵ Réponse des Communautés européennes à la question n° 35 du Groupe spécial, paragraphe 101; rapport du Groupe spécial, page F-20.

⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, *supra*, note de bas de page 43; rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000.

constatations du Groupe spécial selon lesquelles la subvention est subordonnée *de jure* aux résultats à l'exportation en raison de la prescription relative à l'utilisation hors des États-Unis contenue dans la Loi ETI. En outre, le Groupe spécial a déterminé à juste titre que les "paramètres [de la Loi ETI] ne présent[ai]ent aucune analogie, même lointaine, avec ceux d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère"⁵⁷; en conséquence, la Loi ETI n'entre pas dans le champ d'application de la note de bas de page 59. Enfin, le Canada nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle les tierces parties n'ont pas le droit de recevoir toutes les communications présentées par les parties principales avant l'unique réunion d'un groupe spécial.

3. Inde

74. L'Inde demande que nous confirmions les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC*. Les États-Unis font valoir que, même si pratiquement n'importe quel type de revenus pouvait être exclu du champ de l'impôt, une telle exclusion entrerait dans le cadre de la règle d'imposition interne applicable et n'entraînerait donc pas l'abandon de recettes. Selon l'Inde, une telle interprétation viderait l'article 1.1 a) 1) ii) de son sens et affaiblirait gravement les disciplines de l'OMC relatives aux subventions.

75. L'Inde estime également que le Groupe spécial a constaté à juste titre que la Loi ETI prévoyait l'octroi de subventions subordonnées aux résultats à l'exportation. Il se pourrait que, grâce à l'élargissement de la portée de la subvention, certaines entreprises qui n'exportent pas puissent remplir les conditions requises pour bénéficier des avantages fiscaux prévus par la Loi ETI, mais il n'en reste pas moins que les producteurs basés aux États-Unis doivent exporter afin d'obtenir la subvention.

76. L'Inde estime que, pour qu'une mesure entre dans le champ d'application de la note de bas de page 59, il ne suffit pas qu'elle serve accessoirement, dans des circonstances particulières, à éviter la double imposition. Si tel était le cas, n'importe quel Membre de l'OMC pourrait accorder des subventions à l'exportation et se soustraire aux sanctions prévues par les règles de l'OMC en déclarant simplement que ces mesures sont des mesures visant à éviter la double imposition.

4. Japon

77. Le Japon pense que les constatations du Groupe spécial au titre de l'*Accord SMC* devraient être confirmées. La Loi ETI n'exclut du champ de l'impôt qu'une partie limitée d'une catégorie potentielle de revenus du commerce extérieur et le caractère restreint de cette exclusion donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles au sens de l'article 1.1. a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. En

⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.96.

l'espèce, la subvention est subordonnée aux exportations. La simple existence parallèle d'une catégorie d'activités admise à bénéficier des avantages prévus par la Loi ne modifie pas le statut de la subvention pour l'autre catégorie qui ne peut bénéficier des avantages que lorsqu'il y a exportation.

78. Le Japon nous demande aussi de confirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle la Loi ETI n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. Le simple fait que certains revenus exclus du champ de l'impôt en vertu de la Loi soient susceptibles d'être assujettis à la double imposition ne suffit pas à faire de cette loi une mesure prise en vue d'"éviter la double imposition des revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59.

79. Le Japon rappelle qu'une mesure viole l'article III:4 du GATT de 1994 lorsqu'un produit importé se voit accorder un traitement moins favorable que celui qui est accordé au produit similaire d'origine nationale. Une mesure peut accorder un traitement moins favorable même lorsqu'il n'existe pas de prescriptions juridiques spécifiques concernant l'utilisation de produits d'origine nationale. Nonobstant le fait que la Loi ETI vise des marchandises produites à la fois aux États-Unis et hors des États-Unis, la portée de l'exclusion autorisée au titre de ladite loi pour les marchandises produites aux États-Unis est plus large que celle de l'exclusion autorisée pour les marchandises produites à l'étranger. De l'avis du Japon, tant qu'il existe une telle disparité entre le traitement des produits importés et celui des produits d'origine nationale, il y a violation de l'article III:4 du GATT de 1994.

IV. Questions soulevées dans le présent appel

80. Les questions soulevées dans le présent appel sont les suivantes, à savoir:

- a) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.30 et 8.43 de son rapport, que la mesure ETI - qui est décrite aux paragraphes 12 à 25 du présent rapport - entraînait l'abandon de recettes "normalement exigibles" et donnait lieu de ce fait à une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*;
- b) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.75 et 9.1 a) de son rapport, que la mesure ETI prévoyait des subventions "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*;
- c) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.107 et 9.1 a) de son rapport, que la mesure ETI, considérée dans son ensemble, n'entraîne pas dans le

champ d'application de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* en tant que mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère;

- d) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.122 et 9.1 c) de son rapport, que la mesure ETI donnait lieu à des subventions à l'exportation incompatibles avec les obligations des États-Unis au titre des articles 3:3, 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*;
- e) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.158 et 9.1 d) de son rapport, que la mesure ETI était incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 parce qu'elle soumettait les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine;
- f) si le Groupe spécial a fait erreur en constatant, aux paragraphes 8.170 et 9.1 e) de son rapport, que les États-Unis n'avaient pas complètement retiré les subventions dont il avait été constaté, dans l'affaire *États-Unis - FSC*, qu'elles étaient des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, et en constatant que les États-Unis n'avaient donc pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*; et
- g) si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article 10:3 du Mémorandum d'accord en refusant, par sa décision du 21 février 2001, reproduite au paragraphe 6.3 de son rapport, de décider que toutes les communications écrites des parties déposées avant l'unique réunion du Groupe spécial devaient être fournies aux tierces parties.

V. Article 1.1 de l'*Accord SMC*: "abandon de recettes normalement exigibles"

81. Le Groupe spécial a constaté que la mesure ETI "abouti[ssait] à l'abandon de recettes "normalement exigibles" et donn[ait] lieu de ce fait à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*".⁵⁸

82. En faisant appel de cette constatation, les États-Unis affirment que le Groupe spécial a mal interprété et mal appliqué la règle juridique applicable au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) et a également

⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.43. (note de bas de page omise)

mal présenté les dispositions pertinentes du Code des impôts.⁵⁹ Ils font valoir que le Groupe spécial n'a pas dûment effectué la comparaison appropriée, telle que l'Organe d'appel l'a exposée dans l'affaire *États-Unis - FSC*, qui consiste à comparer une mesure fiscale contestée par rapport à une "règle interne applicable". Selon les États-Unis, la mesure ETI établit une règle générale d'imposition aux États-Unis en vertu de laquelle les revenus exclus du champ de l'impôt sont "hors de la juridiction fiscale des États-Unis".⁶⁰ Les États-Unis soulignent que la mesure ETI implique la répartition des revenus provenant de certaines transactions de ventes à l'étranger en fonction de leur source. La répartition de ces revenus en portions d'origine nationale ou d'origine étrangère, disent-ils, est "un principe normatif classique de [leur] système d'imposition".⁶¹ Les États-Unis font valoir que la mesure ETI est une nouvelle formulation de la méthode par laquelle ils mettent en œuvre ce principe, mais effectué d'une manière qui est toujours compatible avec ce principe. À cet égard, ils mentionnent que, traditionnellement, ils ont permis que la portion d'origine étrangère des revenus provenant de certaines transactions de ventes à l'étranger soit imputée hors de la juridiction fiscale des États-Unis, et exclue du champ de l'impôt, par le recours à une filiale d'un contribuable américain constituée en société à l'étranger.

83. En outre, selon les États-Unis, un Membre peut *exclure* du champ de l'impôt une catégorie de revenus, d'une manière compatible avec l'*Accord SMC*, même s'il n'exclut pas *l'ensemble* des revenus de cette catégorie. Les États-Unis soutiennent que lorsqu'une catégorie particulière de revenus est exclue du champ de l'impôt, un Membre peut choisir d'exclure, pour des considérations liées aux recettes ou d'autres considérations de politique générale, uniquement une portion de cette catégorie de revenus.

84. Les États-Unis soutiennent également que le Groupe spécial a fait erreur dans sa détermination de la règle interne pertinente parce qu'il a mal interprété le concept de "revenus bruts" et n'a pas tenu compte d'autres dispositions du Code des impôts qui sont pertinentes pour le présent différend. En conséquence, le Groupe spécial a fait erreur en constatant qu'en l'absence de la mesure ETI les revenus extraterritoriaux seraient des "revenus bruts" et seraient imposés. Selon les États-Unis, en vertu du Code des impôts, les "revenus bruts" constituent le point de départ pour calculer les revenus imposables, mais les "revenus bruts" en eux-mêmes ne sont *pas* nécessairement assujettis à l'impôt parce qu'un contribuable peut opérer des "déductions" sur ces revenus. Le Groupe

⁵⁹ Nous relevons que les États-Unis ne font pas appel de la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 8.48 de son rapport selon laquelle la contribution financière dont il a constaté l'existence au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* confère un "avantage" au sens de l'article 1.1 dudit accord.

⁶⁰ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 71. Voir aussi le mémoire écrit additionnel des États-Unis, page 4.

⁶¹ Mémoire écrit additionnel des États-Unis, page 2.

spécial a donc fait erreur en déterminant que la règle d'imposition applicable aux États-Unis était que les "revenus bruts" étaient imposables.

85. Avant d'examiner la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article 1.1 a) 1) ii), il convient de faire certaines observations préliminaires concernant l'*Accord SMC* et l'article 1.1 de cet accord. L'article 1.1 de l'*Accord SMC* donne une *définition* d'une "subvention" aux fins dudit accord. Bien que cette définition soit essentielle pour l'applicabilité et le fonctionnement des autres dispositions de l'Accord, l'article 1.1 lui-même n'impose aucune obligation aux Membres en ce qui concerne les subventions qu'il définit. Ce sont les dispositions de l'*Accord SMC* qui suivent l'article premier, comme les articles 3 et 5, qui imposent des obligations aux Membres en ce qui concerne les subventions relevant de la définition donnée à l'article 1.1. Comme nous l'avons dit dans notre rapport sur l'affaire *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils - Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends ("Canada - Aéronefs (article 21:5 - Brésil)"):*

... l'octroi d'une subvention n'est pas prohibé en soi par l'*Accord SMC*, pas plus que l'octroi d'une "subvention", sans plus, ne constitue une incompatibilité avec cet accord. L'univers des subventions est vaste. Celles-ci ne sont pas toutes incompatibles avec l'*Accord SMC*.⁶² (pas d'italique dans l'original)

86. En d'autres termes, l'article 1.1 de l'*Accord SMC* n'interdit pas à un Membre d'abandonner des recettes normalement exigibles en vertu de ses règles d'imposition, même si cela confère également un avantage au sens de l'article 1.1 b) de l'*Accord SMC*. Toutefois, si les règles d'imposition d'un Membre constituent ou prévoient une subvention au sens de l'article 1.1, et si cette subvention est spécifique au sens de l'article 2, le Membre doit se conformer aux obligations énoncées dans l'*Accord SMC* en ce qui concerne cette subvention, y compris l'obligation de ne pas "accorder[] ni ... maint[enir]" toute subvention qui est prohibée au titre de l'article 3 de l'Accord. C'est dans ce contexte que nous avons dit dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis - FSC* qu'en principe un Membre avait la possibilité de ne pas imposer une catégorie particulière de revenus s'il le souhaitait, même si cela aboutissait à l'octroi d'une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, à condition que le Membre respecte ses obligations dans le cadre de l'OMC en ce qui concerne la subvention.⁶³

87. La question que nous examinons au regard de l'article 1.1 en ce qui concerne la mesure contestée est donc une question liminaire qui, en elle-même, ne permet pas de déterminer si les

⁶² Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS70/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 47.

⁶³ *Supra*, note de bas de page 3, paragraphe 90.

États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'*Accord SMC*. En gardant cela à l'esprit, nous allons maintenant examiner l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. Conformément à cette disposition, il y a une "contribution financière des pouvoirs publics" dans les cas où "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues". Nous avons examiné le sens de ce membre de phrase dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis - FSC*, où nous avons dit ce qui suit:

... l'"*abandon*" de recettes "*normalement exigibles*" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes. Il doit y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison. ... Ce qui est "normalement exigible" dépend donc des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même.⁶⁴
(italique dans l'original, non souligné dans l'original)

88. Il y a dans cette déclaration plusieurs éléments qu'il n'est pas inutile de répéter. Le premier est que, dans le cadre de l'article 1.1 a) 1) ii), une "contribution financière" ne découle pas du simple fait que des pouvoirs publics ne se procurent pas les recettes qu'ils auraient pu se procurer. Il est vrai que, d'un point de vue *fiscal*, lorsque des pouvoirs publics choisissent de ne pas imposer certains revenus, aucune recette n'est "exigible" sur ces revenus. Toutefois, bien que l'on puisse, en un sens, dire des pouvoirs publics qu'ils "abandonnent" des recettes dans cette situation, cela ne constitue pas en soi une indication sur le point de savoir si les recettes abandonnées étaient "normalement exigibles". En d'autres termes, le simple fait que les recettes ne sont pas "exigibles" d'un point de vue fiscal ne permet pas de déterminer que les recettes sont ou ne sont pas "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

⁶⁴ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 3, paragraphe 90.

89. Un deuxième élément qui se dégage de notre rapport antérieur est que les termes du traité "normalement exigibles" supposent une comparaison avec un "point de référence normatif défini". Le but de cette comparaison est de faire la distinction entre les situations où les recettes abandonnées *sont* "normalement exigibles" et les situations dans lesquelles ces recettes ne sont *pas* "normalement exigibles". Étant donné que les Membres, en principe, ont le pouvoir souverain de déterminer leurs propres règles d'imposition, la comparaison dans le cadre de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* doit nécessairement se faire entre les règles d'imposition énoncées dans la mesure contestée et les autres règles d'imposition du Membre en question. Une telle comparaison permet aux groupes spéciaux et à l'Organe d'appel de parvenir à une conclusion objective, sur la base des règles d'imposition qu'un Membre a choisi d'établir, quant à savoir si la mesure contestée entraîne l'abandon de recettes qui seraient exigibles dans une autre situation ou, aux termes de l'*Accord SMC*, "normalement exigibles".

90. Dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis – FSC*, nous avons reconnu qu'il pouvait être difficile de définir le point de repère normatif approprié aux fins de comparaison au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) parce que les règles d'imposition internes sont diverses et complexes.⁶⁵ Lorsqu'ils définissent le point de repère approprié aux fins de comparaison, les groupes spéciaux doivent évidemment s'assurer qu'ils définissent et examinent des situations fiscales qu'il est légitime de comparer. En d'autres termes, il faut qu'il y ait une base rationnelle pour comparer le traitement fiscal des revenus visés par la mesure contestée et le traitement fiscal de certains autres revenus. D'une manière générale, dans cette comparaison, on comparera ce qui est comparable. Par exemple, si la mesure en cause vise les revenus tirés de transactions de ventes, il pourrait ne pas être approprié de comparer le traitement de ces revenus avec celui des revenus de l'emploi.

91. Lorsqu'il s'agit de définir le point de repère normatif, il peut y avoir des situations dans lesquelles la mesure en cause pourrait être qualifiée d'"exception" à une règle "générale" d'imposition. Dans de telles situations, il peut être possible d'appliquer un critère "en l'absence de" pour examiner le traitement fiscal des revenus en l'absence de la mesure contestée. Toutefois, nous ne considérons pas que l'article 1.1 a) 1) ii) *exige* toujours que les groupes spéciaux définissent, pour tel ou tel revenu particulier, la règle "générale" d'imposition appliquée par un Membre. Vu la diversité et la complexité des systèmes d'imposition internes, il sera généralement très difficile d'isoler une règle "générale" d'imposition et des "exceptions" à cette règle "générale". Nous pensons plutôt que les groupes spéciaux devraient chercher à comparer le traitement fiscal de revenus légitimement

⁶⁵ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 3, paragraphe 91.

comparables pour déterminer si la mesure contestée entraîne l'abandon de recettes" normalement exigibles", en relation avec les revenus en question.⁶⁶

92. En outre, il importe de s'assurer que l'examen au regard de l'article 1.1 a) 1) ii) comporte une comparaison du traitement fiscal des revenus pertinents des contribuables dans des situations comparables. Par exemple, si la mesure en cause concerne l'imposition de revenus de source étrangère entre les mains d'une société nationale, il pourrait ne pas être approprié de comparer la mesure avec le traitement fiscal de tels revenus entre les mains d'une société étrangère.

93. Dans ce contexte, nous allons examiner la mesure ETI. Cette mesure fixe des règles d'imposition pour les citoyens américains et les résidents aux États-Unis, y compris les personnes aussi bien physiques que morales. Ces règles s'appliquent également aux sociétés étrangères qui choisissent d'être traitées, à des fins fiscales, comme des sociétés américaines.⁶⁷ La mesure ETI permet à ces contribuables de choisir d'être imposés sur les revenus qu'ils tirent de certaines transactions, concernant certains biens, conformément aux règles énoncées dans la mesure.⁶⁸ Les biens concernés doivent être des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" ("QFTP") qui, entre autres choses, doivent être "fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis" et doivent être détenus essentiellement en vue d'être utilisés "hors des États-Unis".⁶⁹ La mesure s'applique, entre autres choses, aux revenus tirés de transactions concernant la vente ou la location-vente de QFTP et aux revenus tirés de la fourniture de certains services, y compris la fourniture de services "relatifs et annexes" à la vente ou à la location-vente de QFTP.⁷⁰ Toutefois, sous réserve d'exceptions limitées, la mesure s'applique aux revenus provenant

⁶⁶ Nous reconnaissons qu'un Membre peut avoir plusieurs règles pour imposer des revenus comparables de différentes manières. Par exemple, une portion des revenus de source étrangère d'une société nationale peut ne pas être assujettie à l'impôt en toutes circonstances; une autre portion de ces revenus peut être toujours assujettie à l'impôt; tandis qu'une troisième portion peut être assujettie à l'impôt dans certaines circonstances. Dans une telle situation, l'issue du différend dépendrait de l'aspect des règles d'imposition qui a été contesté et d'un examen détaillé du rapport entre les différentes règles d'imposition. L'examen au regard de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* doit être suffisamment flexible pour tenir compte des complexités des règles d'imposition internes d'un Membre.

⁶⁷ Article 943 e) du Code des impôts. Ainsi, bien que la mesure ETI s'applique aux sociétés étrangères, ces sociétés sont réputées à cette fin être des sociétés américaines et non des sociétés étrangères. Dans l'examen que nous faisons plus loin, nous traitons ces sociétés étrangères comme des sociétés américaines.

⁶⁸ Article 942 a) 3) du Code des impôts. Nous avons brièvement décrit les règles d'imposition des États-Unis, y compris la mesure ETI, dans la section II du présent rapport.

⁶⁹ Les biens de commerce extérieurs remplissant les conditions requises sont définis à l'article 943 a) 1) et 2) du Code des impôts, cependant que l'article 943 a) 3) et 4) indique les biens qui sont exclus de la définition.

⁷⁰ Les transactions donnant lieu à des revenus visés par la mesure sont décrites à l'article 942 a) 1) du Code des impôts. Nous rappelons que, dans un souci de concision, nous dénommons transactions de vente et de location-vente la "vente, [l']échange ou ... autre forme de cession" de QFTP et la "location-vente ou location" de ces biens. Voir l'article 942 a) 1) A) et B) du Code des impôts.

d'une transaction uniquement si la transaction satisfait également à la "prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger" énoncée à l'article 942 b) du Code des impôts. Il sera satisfait à cette prescription, d'une manière générale, lorsque au moins certaines des activités constituant la transaction ont lieu hors des États-Unis.

94. En vertu de la mesure ETI, certains revenus tirés par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis de certaines transactions pertinentes, concernant des QFTP, sont dénommés "revenus extraterritoriaux".⁷¹ L'article 114 a) du Code des impôts exclut les revenus extraterritoriaux des "revenus bruts" et de l'application des règles applicables aux "revenus bruts" en vertu des articles 61 et 63 du Code des impôts. Toutefois, l'article 114 b) prévoit que cette exclusion des revenus extraterritoriaux des revenus bruts s'applique uniquement à la portion des revenus extraterritoriaux qui est définie comme étant des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" ("QFTI"). Le montant des QFTI est déterminé selon une des trois formules indiquées à l'article 941 a) 1) du Code des impôts.

95. En somme, en vertu de la mesure ETI, une portion des revenus - QFTI - gagnés par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis est donc exclue des "revenus bruts" en vertu de l'article 114 a) et b) du Code des impôts et, dès lors, ces revenus sont exclus du champ de l'impôt aux États-Unis. Lorsqu'un contribuable choisit de recourir à la mesure ETI, il doit renoncer à tous crédits d'impôt obtenus du fait de l'imposition de ses revenus dans une juridiction étrangère qui sont imputables aux QFTI exclus du champ de l'impôt.⁷²

96. Le Groupe spécial est parvenu à la conclusion que l'exclusion des QFTI des revenus bruts signifiait que la mesure entraînait l'abandon de recettes sur cette portion des revenus, et aussi que des recettes étaient normalement exigibles sur ces revenus. Selon le raisonnement soutenu par le Groupe spécial, les contribuables américains seraient "normalement" assujettis à l'impôt pour tous les revenus tirés de transactions visées par la mesure et la mesure "soustrait en fait" certains revenus à cette autre situation, "normale", d'imposition.⁷³

97. En examinant les constatations du Groupe spécial, nous relevons que les États-Unis font valoir qu'en vertu de la mesure ETI les QFTI se limitent aux *revenus de source étrangère* tirés par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis de transactions visées par la mesure. Aux fins de l'examen des constatations formulées par le Groupe spécial au titre de l'article 1.1 a) ii) de

⁷¹ Article 114 e) du Code des impôts, pris conjointement avec l'article 942 a) du Code des impôts.

⁷² Voir, *infra*, les paragraphes 104 et 181 à 183.

⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 8.25 et 8.26.

l'*Accord SMC*, nous supposerons, pour les besoins du débat, sans essayer de parvenir à une quelconque conclusion sur la question à ce stade, que les États-Unis définissent à juste titre les QFTI comme des revenus de source étrangère.⁷⁴ À ces fins, nous supposons, également pour les besoins du débat, que les États-Unis maintiennent à juste titre que la mesure est simplement un prolongement du principe "classique" des règles d'imposition des États-Unis qui vise à répartir les revenus entre revenus de source nationale et revenus de source étrangère.

98. Comme nous l'avons dit plus haut, en vertu de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, le point de repère normatif pour déterminer si les recettes abandonnées sont normalement exigibles doit permettre une comparaison du traitement fiscal de revenus comparables, entre les mains de contribuables dans des situations semblables. En conséquence, pour définir le point de repère normatif aux fins de comparaison dans la présente procédure, nous devons nous tourner vers les autres règles d'imposition des États-Unis applicables aux revenus de source étrangère tirés par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis de la vente ou la location-vente de biens, ou de la fourniture de services "y relatifs".⁷⁵ Ce faisant, nous devons déterminer si, et dans quelle mesure, les États-Unis assujettissent à l'impôt les revenus de source étrangère des citoyens américains et des résidents aux États-Unis, y compris les revenus visés par la mesure en cause que les États-Unis considèrent comme des revenus de source étrangère. En d'autres termes, notre examen au regard de l'article 1.1 a) 1) ii) ne se termine pas simplement à ce stade de l'analyse parce que la mesure implique une répartition des revenus entre revenus de source nationale et revenus de source étrangère. De fait, nous devons comparer la façon dont les États-Unis imposent la portion des revenus visés par la mesure, qu'ils considèrent comme de source étrangère, avec la façon dont ils imposent les autres revenus de source étrangère en vertu de leurs propres règles d'imposition.

99. En vertu des articles 1^{er} et 11 du Code des impôts, les États-Unis assujettissent à l'impôt le "revenu imposable" de chaque citoyen américain et résident aux États-Unis. Selon l'article 63 a) du Code des impôts, le revenu imposable s'entend du "revenu brut moins les déductions autorisées" en

⁷⁴ Nous examinons plus loin le bien-fondé de la définition que les États-Unis donnent des QFTI comme étant des "revenus de source étrangère" qu'ils sont habilités à exonérer pour éviter la double imposition de ces revenus, lorsque nous passons en revue les constatations du Groupe spécial concernant la note de bas de page 59. Voir, *infra*, les paragraphes 121 à 186.

⁷⁵ Nous rappelons que la mesure s'applique à certaines sociétés étrangères qui choisissent d'être traitées comme des sociétés américaines. Aux fins de l'imposition aux États-Unis, ces sociétés sont réputées être des sociétés américaines. (*supra*, paragraphe 93 et note de bas de page 67 y relative) Par conséquent, nous n'examinons pas le traitement fiscal aux États-Unis des revenus de source étrangère des sociétés *étrangères* y compris les filiales étrangères de sociétés américaines - qui ne choisissent *pas* d'être traitées comme des sociétés américaines. Nous n'examinons donc pas les règles d'imposition pour les revenus de source étrangère des filiales étrangères de sociétés américaines. Voir la communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphes 34 à 36.

vertu du Code des impôts. En vertu de l'article 61 a) du Code des impôts, le revenu brut s'entend de "*l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la source*". (pas d'italique dans l'original) Ainsi, les articles 61 a) et 63 a) du Code des impôts ne font pas de distinction entre les revenus selon qu'ils sont traités par les États-Unis comme des revenus de source nationale ou des revenus de source étrangère.⁷⁶ De fait, ces dispositions traitent "*l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la source*" d'une manière identique de sorte qu'en principe les revenus bruts de source étrangère des citoyens américains et des résidents aux États-Unis, moins les déductions autorisées, sont assujettis à l'impôt en tant que revenus imposables.

100. Toutefois, lorsqu'une portion du revenu imposable d'un citoyen américain ou d'un résident aux États-Unis est assujettie à l'impôt dans une juridiction étrangère, les États-Unis *créditent* le contribuable, sous réserve de certaines limitations, du montant des impôts acquittés ou censés avoir été acquittés à l'étranger par ce contribuable.⁷⁷ Ainsi, l'impôt dû aux États-Unis est réduit du montant du crédit d'impôt. Toutefois, le crédit d'impôt accordé ne peut pas, en proportion de l'impôt exigible, dépasser la proportion du revenu imposable total représentée par les revenus de source étrangère.⁷⁸ Dans cette situation, lorsqu'un contribuable acquitte des impôts dans une juridiction étrangère, les États-Unis traitent une proportion de l'impôt exigible aux États-Unis comme un impôt sur des revenus de source étrangère, et accordent un crédit d'impôt en ce qui concerne ces revenus.⁷⁹

101. À notre avis, le point de repère normatif pour déterminer si la mesure ETI entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, se trouve dans les règles d'imposition des États-Unis concernant les revenus de source étrangère des citoyens américains ou des résidents aux États-Unis, que nous avons brièvement décrites au paragraphe précédent. Ainsi, nous devons comparer l'imposition des revenus de source étrangère en vertu de ces "autres" règles

⁷⁶ Les articles 861 à 865 du Code des impôts et les dispositions 26 CFR 1.861 à 1.865 prévoient des règles pour déterminer si les revenus des citoyens américains et des résidents aux États-Unis proviennent de sources aux États-Unis ou hors des États-Unis.

⁷⁷ Article 901 a) du Code des impôts. Les impôts étrangers donnant droit à un crédit sont ceux qui sont énumérés aux articles 901 b), 902 et 960 du Code des impôts, mais ces crédits d'impôt sont soumis à la limitation fixée à l'article 904. Voir aussi les règlements fédéraux applicables dans 26 CFR 1.901, 1.902, 1.904 et 1.960.

⁷⁸ Article 904 a) du Code des impôts. Nous croyons comprendre que cette disposition signifie que si les revenus de source étrangère représentent, par exemple, 10 pour cent du revenu imposable total, le montant du crédit d'impôt ne peut pas dépasser 10 pour cent de l'impôt total exigible. Le montant des revenus de source étrangère est déterminé par application des règles en matière de source énoncées aux articles 861 à 865 du Code des impôts et dans les dispositions 26 CFR 1.861 à 1.865.

⁷⁹ Voir J. Isenbergh, *International Taxation - U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, 2^{ème} édition (Aspen Law & Business, 1999), Vol. II, paragraphe 30:4, page 55:2 ou il est dit que cette limitation [prévue à l'article 904 a)] vise à restreindre le crédit à l'impôt américain dû au titre des revenus de source étrangère."

d'imposition, avec l'imposition des QFTI, que les États-Unis traitent également comme des revenus de source étrangère de ces mêmes contribuables.

102. Ce faisant, il semble qu'il y ait une divergence notable entre les "autres règles" d'imposition applicables aux revenus de source étrangère et les règles d'imposition applicables aux QFTI. Dans le cas des citoyens américains et des résidents aux États-Unis, les États-Unis, en principe, imposent *tous* les revenus de source étrangère, sous réserve des déductions admissibles, même s'ils accordent des crédits d'impôt pour les impôts acquittés à l'étranger. Par contre, en vertu de la mesure ETI, les QFTI sont définitivement exclus du champ de l'impôt aux États-Unis.

103. En outre, comme nous l'avons indiqué plus haut, les citoyens américains et les résidents aux États-Unis peuvent *choisir*, de leur propre gré: *soit* de faire en sorte que certains de leurs revenus soient traités comme des revenus extraterritoriaux en vertu de la mesure ETI, le résultat étant qu'une portion de ces revenus sera définitivement exclue du champ de l'impôt en tant que QFTI; *soit* de faire en sorte que les mêmes revenus soient imposés en vertu des "autres" règles applicables aux revenus de source étrangère, des crédits d'impôt étant prévus pour, au moins, une portion des impôts acquittés à l'étranger. Lorsque le contribuable choisit de ne pas être imposé en vertu de la mesure ETI, les États-Unis imposent ces revenus en vertu des "autres" règles d'imposition applicables aux revenus de source étrangère. À notre avis, cela confirme qu'en l'absence de la mesure ETI, les États-Unis imposeraient les revenus en vertu des règles d'imposition "normalement" applicables que nous avons utilisées comme point de repère.

104. De toute évidence, on peut s'attendre à ce qu'un contribuable choisisse de recourir aux règles d'imposition qui aboutissent au versement du montant d'impôt le plus faible.⁸⁰ Ainsi, lorsqu'un contribuable *choisit* d'être imposé en vertu de la mesure ETI, le montant de l'impôt qu'il acquittera sera très probablement inférieur à l'impôt qu'il aurait acquitté, sur ces revenus, en vertu des règles "normalement" applicables aux revenus de source étrangère, s'il n'avait pas choisi de recourir à la mesure ETI. Cela également confirme que les États-Unis abandonneront en vertu de la mesure ETI des recettes qui seraient "normalement exigibles".

⁸⁰ Nous avons indiqué précédemment que, lorsqu'un contribuable choisit de recourir à la mesure ETI, il doit renoncer à tous crédits d'impôt obtenus du fait de l'imposition dans un État étranger qui sont imputables aux revenus exclus du champ de l'impôt. En conséquence, la mesure sera avantageuse pour les contribuables lorsque le montant de l'impôt normalement exigible sur les QFTI exclus est supérieur au montant des crédits d'impôt auxquels le contribuable doit renoncer en relation avec les QFTI exclus. Par exemple, ce calcul aboutira probablement à ce que les contribuables choisiront de recourir à la mesure lorsque: a) le montant des revenus effectivement imposés dans une juridiction étrangère est inférieur au montant des QFTI exclus et b) lorsque le taux d'imposition appliqué aux revenus imposés dans une juridiction étrangère est inférieur au taux d'imposition américain qui aurait "normalement" été appliqué aux QFTI exclus.

105. À notre avis, l'exclusion définitive des QFTI du champ de l'impôt, comparée à l'imposition des autres revenus de source étrangère et associée au droit des contribuables de choisir de recourir aux règles d'imposition qui leur sont les plus favorables, signifie que, dans le cadre de la mesure contestée, les États-Unis abandonnent des recettes normalement exigibles sur les QFTI.

106. Pour ces raisons, nous confirmons la constatation formulée par le Groupe spécial, aux paragraphes 8.30 et 8.43, de son rapport, selon laquelle du fait de la mesure en cause, les pouvoirs publics des États-Unis abandonnent des recettes normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, et selon laquelle la mesure ETI donne donc lieu à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) dudit accord. Ce faisant, nous faisons observer que nos raisons ont une orientation différente de celles données par le Groupe spécial. Cela tient en partie au fait qu'en appel, les arguments des États-Unis ont été principalement axés sur le rôle de la mesure dans la répartition des revenus selon qu'ils sont de source nationale ou de source étrangère.

VI. Article 3.1 a) de l'*Accord SMC*: subordination aux exportations

107. Devant le Groupe spécial, les Communautés européennes ont établi une distinction entre deux subventions *différentes* dont elles ont allégué qu'elles étaient accordées en vertu de la mesure ETI. La première subvention qu'elles ont mentionnée était ce qu'elles ont appelé la subvention "*de base*", qui concernait les biens produits "aux États-Unis"; la deuxième subvention qu'elles ont mentionnée était ce qu'elles ont appelé la subvention "*élargie*", qui concernait les biens produits "hors des États-Unis". Elles ont fait valoir que ces deux subventions étaient *de jure* subordonnées aux résultats à l'exportation.⁸¹

108. Le Groupe spécial a constaté que "la Loi prévo[yait] des subventions "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" en raison de la prescription concernant l'"utilisation hors des États-Unis" et qu'elle [était] par conséquent incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*".⁸² Cette constatation n'établit pas expressément une distinction quelconque entre les biens produits "aux" États-Unis et les biens produits "hors des" États-Unis, ni n'adopte la distinction que les Communautés européennes ont établie entre ce qu'elles ont appelé la subvention "de base" et la subvention "élargie". Toutefois, cette

⁸¹ Première communication des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphes 104 à 120; rapport du Groupe spécial, pages A-24 à A-27. Les Communautés européennes ont également fait valoir, à titre subsidiaire, qu'aussi bien la subvention de base que la subvention élargie prévues par la Loi ETI étaient *de facto* subordonnées aux exportations. Voir la première communication des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphes 131 à 145; le rapport du Groupe spécial, pages A-29 à A-32; la réponse des Communautés européennes à la question n° 2 posée par le Groupe spécial, paragraphes 6 à 11; le rapport du Groupe spécial, pages F-3 et F-4.

⁸² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.75.

constatation doit être lue à la lumière du raisonnement sur lequel elle s'appuie. Au cours de ce raisonnement, le Groupe spécial a dit ce qui suit:

... *s'agissant de biens produits aux États-Unis*, il ressort clairement des termes mêmes de la Loi que l'exportation est une condition préalable nécessaire pour bénéficier de la subvention. *Dans le cas de biens produits aux États-Unis*, l'existence et le montant de la subvention dépendent de l'existence de revenus provenant de l'exportation de ces biens. *Pour des biens produits aux États-Unis*, l'existence de ces revenus est manifestement conditionnée par leur exportation hors des États-Unis, ou elle en dépend. Nous estimons donc qu'il s'ensuit nécessairement, par implication, que le régime est *de jure* dépendant des exportations ou subordonné aux exportations, dans le cas de biens produits aux États-Unis.⁸³ (pas d'italique dans l'original)

109. Ce passage indique que la constatation formulée par le Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* visait uniquement la subordination alléguée de la mesure aux exportations "pour" les biens produits "*aux*" États-Unis et le Groupe spécial a conclu que, dans le cas de ces biens, l'octroi de la subvention était subordonné aux résultats à l'exportation. (pas d'italique dans l'original) La constatation du Groupe spécial ne visait pas non plus la subordination alléguée de la mesure aux exportations pour les biens produits "hors" des États-Unis. En d'autres termes, le Groupe spécial a examiné l'allégation des Communautés européennes concernant la subvention "de base", mais pas l'allégation concernant la subvention "élargie".⁸⁴

110. Les États-Unis font appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure entraîne l'octroi d'une subvention "subordonnée ... aux résultats à l'exportation". Ils soutiennent qu'au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* la subordination aux exportations est une condition *nécessaire* de l'octroi pour qu'une subvention soit subordonnée aux exportations. Ils font observer que la mesure ETI est neutre à l'égard des exportations étant donné que l'exclusion du champ de l'impôt est offerte pour les biens qui ne sont *pas* produits aux États-Unis et, par conséquent, pas exportés depuis les États-Unis. Ainsi, est-il avancé, l'exclusion du champ de l'impôt peut être obtenue sans exportation de sorte que les résultats à l'exportation ne constituent pas une condition à laquelle il faut satisfaire pour obtenir cette exclusion. Le Groupe spécial, toutefois, a négligé ce fait et "a artificiellement scindé" la mesure ETI, l'examinant uniquement dans la mesure où elle concernait les biens produits aux

⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.60.

⁸⁴ *Ibid.*, paragraphe 8.163. Les Communautés européennes ont formé un appel conditionnel concernant le fait que le Groupe spécial n'a pas examiné la subvention "élargie", question que nous aborderons plus loin (*infra*, paragraphes 253 à 255).

États-Unis.⁸⁵ Les États-Unis insistent sur le fait qu'aucune distinction de ce genre n'existe dans le cadre de la mesure ETI.

111. Nous commençons avec le texte de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, qui dispose que les "subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation", sont prohibées. Nous avons examiné cette disposition dans plusieurs appels antérieurs.⁸⁶ Dans l'affaire *Canada - Aéronefs*, nous avons dit que le terme clé de l'article 3.1 a) était "subordonné", qui signifiait "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".⁸⁷ En d'autres termes, l'octroi de la subvention doit être soumis à la condition que constituent les résultats à l'exportation ou dépendre de tels résultats. La note de bas de page 4 de l'*Accord SMC*, relative à l'article 3.1 a), décrit le rapport de subordination en indiquant que l'octroi d'une subvention doit être "lié aux" résultats à l'exportation. L'article 3.1 a) dispose en outre que cette subordination aux exportations peut être la condition "exclusive []" régissant l'octroi d'une subvention prohibée ou peut figurer "parmi plusieurs autres conditions".

112. Le Groupe spécial a constaté que la mesure entraînait une subordination *de jure* aux exportations pour les biens produits aux États-Unis et les États-Unis font appel de cette constatation. Nous rappelons que dans l'affaire *Canada - Automobiles*, nous avons dit ce qui suit:

... une subvention est subordonnée "en droit" aux résultats à l'exportation lorsque l'existence de cette condition peut être démontrée en s'appuyant sur les termes mêmes de la loi, du règlement ou de l'autre instrument juridique pertinent qui constitue la mesure. ... [P]our qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur laquelle elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.⁸⁸

113. En vertu de la mesure ETI, les États-Unis excluent du champ de l'impôt une portion des revenus que les citoyens américains et les résidents aux États-Unis tirent de certaines transactions

⁸⁵ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphes 164 et 169.

⁸⁶ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada - Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphes 162 à 180; rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – FSC*, *supra*, note de bas de page 3, paragraphes 96 à 121; rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Automobiles*, *supra*, note de bas de page 56, paragraphes 95 à 117; rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Aéronefs (article 21:5 – Brésil)*, *supra*, note de bas de page 62, paragraphes 25 à 52.

⁸⁷ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 86, paragraphe 166.

⁸⁸ *Ibid.*, note de bas de page 56, paragraphe 100.

concernant les QFTP ou relatives à de tels biens. Nous rappelons que l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts définit les QFTP, entre autres, comme des biens "fabriqués, produits, cultivés ou extraits *aux États-Unis ou hors des États-Unis*".⁸⁹ (pas d'italique dans l'original) La mesure ETI envisage donc deux situations factuelles différentes, l'une concernant les biens produits aux États-Unis et l'autre concernant les biens produits hors des États-Unis. Le caractère distinctif de ces deux situations est confirmé par la présence de deux dispositions dans le Code des impôts, chacune visant une de ces situations factuelles. L'article 943 a) 2) du Code des impôts énonce des règles qui s'appliquent uniquement aux biens produits "hors des États-Unis", cependant que l'article 943 c) du Code des impôts prévoit des règles en matière de source qui visent uniquement le cas des biens produits "aux États-Unis".

114. En ce qui concerne les biens produits aux États-Unis, le contribuable ne peut obtenir la subvention qu'en satisfaisant aux conditions énoncées dans la mesure concernant ces biens et, pour ces biens, la mesure ne prévoit qu'une série de conditions régissant l'octroi de la subvention. Les conditions d'octroi d'une subvention en ce qui concerne les biens produits *hors* des États-Unis sont distinctes de celles qui régissent l'octroi d'une subvention en ce qui concerne les biens produits *aux* États-Unis.

115. À notre avis, il est donc approprié, voire nécessaire, au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, d'examiner séparément les conditions relatives à l'octroi de la subvention dans les deux situations différentes visées par la mesure. Nous avons du mal à accepter les arguments des États-Unis selon lesquels cet examen entraîne une "scission artificielle" de la mesure. La mesure elle-même définit les deux situations qui doivent être différentes puisque le même bien ne peut pas être produit à la fois aux États-Unis et hors des États-Unis.

116. Nous allons maintenant examiner les conditions énoncées dans la mesure qui régissent l'octroi de la subvention pour les biens produits aux États-Unis. Dans la définition des QFTP qu'elle donne, la mesure prévoit que, pour obtenir la subvention, ces biens doivent être "détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être *utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis ...*".⁹⁰ Dans le cas des biens produits aux États-Unis, cette condition signifie que, pour que les revenus puissent bénéficier de la subvention fiscale, les biens doivent être exportés. En d'autres termes, l'utilisation

⁸⁹ Bien que l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts s'applique aux biens "fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis", nous nous référerons, dans un souci de concision, aux biens "produits" aux États-Unis ou hors des États-Unis.

⁹⁰ Article 943 a) 1) B) du Code des impôts. (pas d'italique dans l'original)

hors des États-Unis implique nécessairement l'exportation des biens depuis les États-Unis (le lieu de production) vers le lieu d'utilisation.

117. À l'audience, nous avons demandé aux États-Unis si, pour les biens produits aux États-Unis, ces biens devaient être exportés depuis les États-Unis afin de satisfaire à la condition voulant qu'ils soient "utilisés ... directement hors des États-Unis". Les États-Unis ont confirmé que ces biens devaient être exportés pour satisfaire à cette condition.⁹¹ Pour ces biens, en raison de la prescription relative à l'utilisation hors des États-Unis, l'octroi de l'avantage fiscal est donc subordonné aux exportations.

118. On peut également rappeler que la mesure en cause dans la procédure initiale concernant l'affaire *États-Unis - FSC* prévoyait une condition presque identique pour les biens produits aux États-Unis voulant qu'ils soient "utilisés ... directement hors des États-Unis".⁹² Dans cet appel, nous avons confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle la combinaison des prescriptions imposant de produire les biens aux États-Unis et de les utiliser hors des États-Unis donnait lieu à une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Nous ne voyons aucune raison, dans le présent appel, de parvenir à une conclusion différente de celle que nous avons formulée dans la procédure initiale, à savoir qu'il y a subordination aux exportations, au sens de l'article 3.1 a), lorsque l'octroi d'une subvention est soumis à une prescription voulant que les biens produits aux États-Unis soient utilisés hors des États-Unis.

119. Nous rappelons que la mesure ETI prévoit l'octroi d'une exonération fiscale dans deux séries de circonstances différentes: a) lorsque les biens sont produits *aux* États-Unis et détenus pour être utilisés hors des États-Unis et b) lorsque les biens sont produits *hors* des États-Unis et détenus pour être utilisés hors des États-Unis. Notre conclusion selon laquelle la mesure ETI prévoit l'octroi de subventions qui sont subordonnées aux exportations dans la première série de circonstances n'est pas

⁹¹ Réponse des États-Unis aux questions posées à l'audience.

⁹² En vertu de la mesure FSC, les biens remplissant les conditions requises devaient être produits aux États-Unis *par une personne autre qu'une FSC* et devaient être détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales *par ou à une FSC* pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis (article 927 a) 1) A) et B), maintenant abrogé par la Loi ETI). En vertu de l'article 943 a) 1) B), inséré dans le Code des impôts par l'article 3 de la Loi ETI, un citoyen américain ou un résident aux États-Unis produisant des biens aux États-Unis doit détenir ces biens "essentiellement en vue [qu'ils soient] vendus, mis en location-vente ou loués au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales hors des États-Unis". Ainsi, la seule différence entre les dispositions en cause dans la procédure initiale et celles qui sont en cause dans la présente procédure, en ce qui concerne les biens produits aux États-Unis, est que la mesure FSC prévoyait que la FSC ne pouvait pas produire les biens remplissant les conditions requises, mais qu'elle devait en être le vendeur ou le bailleur, alors que la mesure ETI n'indique pas qui doit produire les biens remplissant les conditions requises ni qui doit les vendre. Cette différence entre les dispositions n'a aucune incidence sur la subordination des mesures respectives aux exportations.

affectée par le fait que la subvention peut également être obtenue dans la deuxième série de circonstances. Le fait que les subventions accordées dans la deuxième série de circonstances *pourraient* ne pas être subordonnées aux exportations n'élimine pas la subordination aux exportations se produisant dans la première série de circonstances.⁹³ Inversement, la subordination aux exportations se produisant dans ces circonstances n'a pas d'incidence sur le point de savoir s'il y a une subvention subordonnée aux exportations dans la deuxième série de circonstances. Lorsqu'un contribuable américain produit simultanément des biens aux États-Unis et hors des États-Unis, en vue d'une utilisation directe hors des États-Unis, des subventions peuvent être accordées en vertu de la mesure ETI pour les deux catégories de biens. La subvention accordée pour les biens produits aux États-Unis, et exportés depuis ce pays, est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, indépendamment de la question de savoir si la subvention accordée pour les biens produits hors des États-Unis est également subordonnée aux exportations.

120. Pour ces raisons, nous confirmons la constatation formulée par le Groupe spécial, aux paragraphes 8.75 et 9.1 a) de son rapport - concernant uniquement les biens "fabriqués, produits, cultivés ou extraits" aux États-Unis -, selon laquelle la mesure en cause prévoit l'octroi de subventions subordonnées en droit aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.⁹⁴ Nous n'exprimons pas d'opinion sur la subordination alléguée de la subvention aux exportations en ce qui concerne les biens "fabriqués, produits, cultivés ou extraits" hors des États-Unis.⁹⁵

VII. Note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*: éviter la double imposition de revenus de source étrangère

121. Les États-Unis ont affirmé devant le Groupe spécial que, même si la Loi prévoyait des subventions subordonnées à l'exportation, ces subventions ne seraient pas prohibées en raison de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, qui se rapporte au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant dans l'Annexe I dudit accord (la "Liste exemplative").

122. Le Groupe spécial a commencé son examen en estimant qu'il incombait aux États-Unis de prouver que la mesure contestée entrerait dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note

⁹³ Nous rappelons que les Communautés européennes forment un appel conditionnel concernant l'application par le Groupe spécial du principe d'économie jurisprudentielle au sujet de leur allégation relative aux biens produits hors des États-Unis. Nous examinons cet appel conditionnel plus loin. Voir, *infra*, les paragraphes 253 à 255.

⁹⁴ *Supra*, paragraphes 108 et 109.

⁹⁵ Nous notons que les Communautés européennes forment un appel conditionnel concernant l'application par le Groupe spécial du principe d'économie jurisprudentielle à propos de cette question. Voir, *infra*, les paragraphes 253 à 255.

de bas de page 59. Il a rappelé que la "partie qui établi[ssait], par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier support[ait] la charge de la preuve s'agissant de cette allégation ou de ce moyen de défense", et que, en l'espèce, les États-Unis affirmaient que la Loi ETI était "justifiée" par la note de bas de page 59.⁹⁶

123. Dans son examen des arguments avancés par les États-Unis au titre de la note de bas de page 59, le Groupe spécial a constaté que l'expression "revenus de source étrangère" désignait "certains revenus susceptibles de "double imposition"". ⁹⁷ Il a fait observer qu'il n'était pas nécessaire qu'une mesure vise à éviter la double imposition de revenus de source étrangère avec "précision", ni qu'elle vise à l'éviter "entièrement" ou "exclusivement". ⁹⁸ Néanmoins, le Groupe spécial a dit que "le rapport entre la mesure et son but déclaré – c'est-à-dire "éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." – [devait] être raisonnablement discernable". ⁹⁹ Le Groupe spécial a examiné le rapport entre la mesure et son but déclaré en considérant la "structure globale, [la] conception et [les] modalités d'application [de la Loi]". ¹⁰⁰ Il a constaté que la mesure en cause n'avait pas été prise "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.¹⁰¹

124. Les États-Unis font valoir, en appel, que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la charge de la preuve incombait aux États-Unis pour ce qui était de démontrer que la mesure entrait dans le champ d'application de la note de bas de page 59.¹⁰² D'après eux, "la dernière phrase de la note de bas de page 59 est indissociable de ... l'article 3.1 a) [de l'*Accord SMC*] et sert à définir le champ d'application de l'article 3.1 a)". ¹⁰³ Ainsi, selon les États-Unis, il incombe aux Communautés européennes de prouver que la mesure n'entre *pas* dans le champ d'application de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

125. Selon les États-Unis, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 indique que les Membres ont "une grande flexibilité pour la conception de la protection contre la double

⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.90 et note de bas de page 188 y relative. (note de bas de page omise)

⁹⁷ *Ibid.*, paragraphe 8.93.

⁹⁸ *Ibid.*, paragraphe 8.95 (note de bas de page omise).

⁹⁹ *Ibid.*, paragraphe 8.95 (note de bas de page omise).

¹⁰⁰ *Ibid.*, paragraphe 8.95.

¹⁰¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 8.107 et 9.1 a).

¹⁰² Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 207.

¹⁰³ *Ibid.*, paragraphe 204.

imposition".¹⁰⁴ Ils font valoir que les revenus de source étrangère "sembleraient comprendre des revenus provenant, du moins en partie, de l'extérieur des frontières ou du territoire du Membre qui institue une mesure visant à éviter la double imposition" car il existe une "possibilité de double imposition" de ces revenus.¹⁰⁵ Les États-Unis évoquent l'historique de l'élaboration de la Loi ETI pour établir que la mesure a été prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59.¹⁰⁶ Ils maintiennent qu'il n'est pas nécessaire que les mesures visant à éviter une double imposition, dans le cadre de la note de bas de page 59, aient "une portée générale ou un caractère global".¹⁰⁷

126. Nous examinons d'abord la constatation du Groupe spécial selon laquelle il incombe aux États-Unis de prouver que la mesure ETI entre dans le champ d'application de la note de bas de page 59. Nous avons en effet déclaré que "la charge de la preuve incomb[ait] à la partie, qu'elle soit demanderesse ou défenderesse, qui établi[ssait], par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier".¹⁰⁸ Appliquant ce principe dans l'affaire *États-Unis - Chemises, chemisiers et blouses de laine*, nous avons déclaré ce qui suit:

Les articles XX et XI:2 c) i) constituent des exceptions limitées aux obligations découlant de certaines autres dispositions du GATT de 1994 et non des règles positives imposant des obligations en soi. Ils concernent, par définition, des moyens de défense affirmatifs. Il est tout simplement normal qu'il incombe d'établir ce moyen de défense à la partie qui s'en prévaut.¹⁰⁹ (note de bas de page omise)

127. Dans l'affaire *CE - Hormones*, nous avons souligné que l'on ne pouvait éluder les règles habituelles concernant la charge de la preuve simplement en qualifiant une disposition donnée d'"exception".¹¹⁰ Dans ledit appel, nous avons examiné la relation entre les paragraphes 1 et 3 de l'article 3 de l'*Accord sur l'application des mesures sanitaires et phytosanitaires* ("Accord SPS") en la comparant avec la relation entre les articles I^r, III et XX du GATT de 1994. S'agissant des dispositions du GATT de 1994, nous avons fait observer que l'article XX n'établissait aucune

¹⁰⁴ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 218.

¹⁰⁵ *Ibid.*, paragraphes 187 et 188.

¹⁰⁶ *Ibid.*, paragraphe 194. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, note de bas de page 197 relative au paragraphe 8.95.

¹⁰⁷ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 209.

¹⁰⁸ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis - Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde* ("États-Unis - Chemises, chemisiers et blouses de laine"), WT/DS33/AB/R et Corr.1, adopté le 23 mai 1997, RRD 1997:I, 331, page 343.

¹⁰⁹ *Ibid.*, page 345.

¹¹⁰ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 40, paragraphe 104.

"obligation positive" pour ce qui était de déterminer la portée appropriée des obligations découlant des articles I^{er} et III. En fait, l'article XX énonce les circonstances dans lesquelles les Membres sont habilités à "adopter ou maintenir" des mesures qui sont incompatibles avec les obligations découlant d'autres dispositions du GATT de 1994, telles que les articles I^{er} et III.

128. Ainsi, lorsque nous examinons la constatation du Groupe spécial concernant la charge de la preuve dans le cadre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, nous devons déterminer si cette disposition détermine, en partie, la portée appropriée des obligations découlant de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* ou si elle prévoit une exception pour une disposition qui est autrement une subvention subordonnée à l'exportation.

129. Nous rappelons que, dans la procédure initiale relative au présent différend, nous avons dit que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 "ne prétend[ait] pas établir une exception à la définition générale d'une "subvention" ...".¹¹¹ Ainsi, une mesure prise pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère, relevant de la note de bas de page 59, peut être une "subvention" au regard de l'*Accord SMC*.

130. L'article 3.1 de l'*Accord SMC* prévoit des obligations spécifiques concernant deux types de subventions: les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation et les subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les subventions de ces types définis sont prohibées en vertu de l'article 3 de l'*Accord SMC*. Le point e) de la Liste exemplative indique une mesure particulière qui est réputée être une subvention à l'exportation prohibée en vertu de l'article 3.1 a).

131. La cinquième phrase de la note de bas de page 59 prévoit que le point e) "n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre". De la même manière que nous ne considérons pas que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 modifie la portée de la définition d'une "subvention" figurant à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, nous ne considérons pas qu'elle modifie la portée du point e) de la Liste exemplative ou le sens à donner à l'expression "subventions subordonnées ... aux résultats à l'exportation" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Ainsi, les mesures entrant dans le champ d'application de cette phrase de la note de bas de page 59 peuvent demeurer des subventions à l'exportation, tout autant qu'elles peuvent demeurer des subventions visées à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.

¹¹¹ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – FSC, supra*, note de bas de page 3, paragraphe 93. (italique dans l'original)

132. La cinquième phrase de la note de bas de page 59 signifie que les Membres sont habilités à "prendre" ou à "adopter" des mesures pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère, nonobstant le fait que ces mesures peuvent être, en principe, des subventions à l'exportation au sens de l'article 3.1 a). La cinquième phrase de la note de bas de page 59 constitue donc une exception au régime juridique applicable aux subventions à l'exportation visées à l'article 3.1 a) en prévoyant expressément que lorsqu'une mesure est prise pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère, un Membre est habilité à l'adopter.

133. En conséquence, comme nous l'avons indiqué dans la procédure *États-Unis – FSC*, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 constitue un moyen de défense affirmatif qui justifie une subvention à l'exportation prohibée lorsque la mesure en question est prise "pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère".¹¹² En pareil cas, il incombe à la partie défenderesse de prouver qu'une mesure est justifiée du fait qu'elle entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59.

134. En conséquence, nous confirmons la constatation du Groupe spécial figurant au paragraphe 8.90 du rapport du Groupe spécial selon laquelle, en l'espèce, la charge de la preuve dans le cadre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 incombe aux États-Unis.

135. Nous examinons le point soulevé par les États-Unis en appel selon lequel le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la mesure ETI n'a pas été prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère conformément à la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

136. Nous rappelons que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 se lit comme suit:

La teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre.

137. Nous notons tout d'abord qu'il y a "double imposition" lorsque les mêmes revenus, entre les mains du même contribuable, sont passibles d'impôt dans différents États. La cinquième phrase de la note de bas de page 59 s'applique à une mesure prise par un Membre pour éviter une telle double imposition de "revenus de source étrangère". En examinant l'expression "revenus de source étrangère", nous notons que, tel qu'il est utilisé ordinairement, le mot "source" peut désigner l'endroit où quelque chose a son origine, et que les mots "source" et "origine" peuvent être synonymes.¹¹³

¹¹² Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 3, paragraphe 101.

¹¹³ *Shorter Oxford English Dictionary*, C. T. Onions (ed.) (Guild Publishing, 1983), Vol. II, page 2057.

Nous considérons, en conséquence, que le mot "source", dans le contexte de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, a un sens voisin de celui du mot "origine" et désigne l'endroit où le revenu est gagné. Cette interprétation est étayée par l'emploi combiné des mots "étrangère" et "source" car le mot "étrangère" désigne aussi l'endroit où le revenu est gagné. Employé de cette manière, le mot "étrangère" indique une source qui est extérieure au Membre adoptant la mesure en cause.¹¹⁴ En conséquence, la note de bas de page 59 s'applique aux mesures prises par un Membre pour éviter la double imposition de revenus gagnés par un contribuable de ce Membre dans un État "étranger".

138. La cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* permet à un Membre de prendre des mesures octroyant un traitement fiscal spécial à des "revenus de source étrangère" en vue d'alléger la charge d'une "double imposition" sur son contribuable. De toute évidence, si les revenus bénéficiant d'un tel traitement spécial ne pouvaient pas être imposés deux fois, dans deux États différents, il n'y aurait aucune double charge fiscale à alléger, et donc aucune justification permettant une exception à la prohibition des subventions à l'exportation. Ainsi, l'expression "revenus de source étrangère" figurant dans la note de bas de page 59 désigne les revenus qui sont susceptibles d'être imposés dans deux États. Le Groupe spécial a exprimé un avis semblable lorsqu'il a déclaré qu'il interprétait "l'expression "revenus de source étrangère" ... comme désignant certains revenus susceptibles de "double imposition"¹¹⁵".

139. Il n'est cependant pas facile de déterminer dans chaque situation quand les revenus sont susceptibles d'être imposés dans deux États différents et quand, par conséquent, un Membre peut à juste titre les considérer comme des "revenus de source étrangère". Nous avons souligné dans des appels précédents que les Membres ont le pouvoir souverain de déterminer leurs propres règles d'imposition, à condition de respecter leurs obligations dans le cadre de l'OMC.¹¹⁶ Ainsi, sous réserve de cette importante clause conditionnelle, chaque Membre est libre de déterminer les règles qu'il appliquera pour identifier la source des revenus et les conséquences fiscales – imposer ou non les revenus – qui résultent de l'identification de la source. Nous ne voyons rien dans la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* qui ait pour objet de modifier cette situation. En conséquence, nous convenons avec le Groupe spécial que la note de bas de page 59 n'oblige pas les Membres à adopter

¹¹⁴ *Shorter Oxford English Dictionary*, C. T. Onions (ed.) (Guild Publishing, 1983), Vol. I page 788.

¹¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.93.

¹¹⁶ Voir le rapport de l'Organe d'appel, *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques ("Japon – Boissons alcooliques II")*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopté le 1^{er} novembre 1996, RRD 1996:I, 113, page 128; le rapport de l'Organe d'appel, *Chili – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphes 59 et 60; et le rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – FSC, supra*, note de bas de page 3, paragraphe 90.

une règle juridique particulière pour déterminer si des revenus sont de source étrangère aux fins de leurs mesures visant à éviter la double imposition.¹¹⁷

140. En même temps, cependant, la note de bas de page 59 ne donne pas aux Membres une faculté discrétionnaire totale d'éviter la double imposition de "revenus de source étrangère" par le biais de l'octroi de subventions à l'exportation. Comme la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* constitue une exception à la prohibition des subventions à l'exportation, il faut prendre grand soin d'en définir le champ d'application. Si la note de bas de page 59 était interprétée comme autorisant un Membre à accorder une préférence fiscale pour *tout* revenu que ce Membre choisit de considérer comme étant de source étrangère, une telle interprétation porterait gravement atteinte à la prohibition des subventions à l'exportation énoncée dans l'*Accord SMC*. Cela permettrait aux Membres, faisant fond sur n'importe quelles règles qu'ils peuvent adopter en matière de source, d'accorder des subventions fiscales à l'exportation pour des revenus qui peuvent ne pas être, en fait, susceptibles d'être imposés dans deux juridictions. En conséquence, l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59 ne peut pas être interprétée uniquement par référence aux règles du Membre qui prend la mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

141. Bien qu'il n'y ait aucune signification unanimement convenue pour l'expression "revenus de source étrangère" en droit fiscal international, nous notons que de nombreux États ont adopté des traités bilatéraux ou multilatéraux pour traiter de la double imposition. Les États-Unis, par exemple, ont conclu plus de 50 traités fiscaux bilatéraux portant sur la double imposition.¹¹⁸ Les traités fiscaux bilatéraux sont souvent fondés sur des modèles de convention fiscale élaborés au niveau multilatéral et traitant de la double imposition.¹¹⁹ En outre, les États membres de la Communauté andine et ceux

¹¹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.93.

¹¹⁸ Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Publication 901 (Rev. April 2001), Cat. No. 46849F.

¹¹⁹ Deux modèles de convention fiscale sont généralement utilisés: celui de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), intitulé *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* ("*Modèle de convention fiscale de l'OCDE*") et le *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* ("*Modèle de convention fiscale des Nations Unies*"), qui contiennent des dispositions semblables. La plupart des traités bilatéraux reprennent les principes de ces deux modèles de convention fiscale, et beaucoup en reprennent aussi les dispositions détaillées (voir B. J. Arnold & M. J. McIntyre, *International Tax Primer* (Kluwer Law International, 1995), page 100 et A. H. Qureshi, *The Public International Law of Taxation* (Graham & Trotman, 1994), page 371). D'après l'OCDE, près de 350 traités conclus entre les membres de l'Organisation et plus de 1 500 traités dans le monde entier sont fondés sur le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* (site Web de l'OCDE, www.oecd.org; 2001). Les États membres de la Communauté andine (Bolivie, Colombie, Équateur, Pérou et Venezuela) ont adopté entre eux un modèle d'accord fiscal, qui doit être utilisé lorsqu'ils concluent des traités fiscaux bilatéraux avec des pays tiers (Décision n° 40 du 8 novembre 1971 du Groupe andin, annexe II, *Accord type visant à éviter les doubles impositions entre les pays membres et les autres États extérieurs à la*

de la Communauté des Caraïbes ont adopté des accords multilatéraux, qui lient les membres de chaque communauté et qui visent à éviter la double imposition.¹²⁰

142. Bien que ces instruments ne contiennent pas une définition uniforme de l'expression "revenus de source étrangère", il nous semble que l'on peut en dégager certains principes d'imposition largement reconnus.¹²¹ Afin d'établir la signification de l'expression "revenus de source étrangère" figurant dans la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, qui est une disposition relative à la fiscalité et figurant dans un traité commercial international, nous estimons qu'il est approprié que nous nous appuyions sur ces principes largement reconnus, que beaucoup d'États appliquent d'une manière générale dans le domaine fiscal. En identifiant ces principes, nous gardons présent à l'esprit le fait que la mesure en cause vise les revenus de source étrangère de citoyens américains et de résidents aux États-Unis, c'est-à-dire les revenus gagnés par ces contribuables dans des États "étrangers" où ils ne résident pas.

143. Nous reconnaissons, bien entendu, que les règles détaillées régissant l'imposition de non-résidents diffèrent beaucoup d'un État à l'autre, certains États appliquant des règles qui tendent davantage que celles d'autres États à imposer les revenus de non-résidents.¹²² Cependant, malgré les

région (Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión) ("Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine").

¹²⁰ Les États membres de la Communauté andine (Bolivie, Colombie, Équateur, Pérou et Venezuela) ont adopté entre eux un accord visant à remédier à la double imposition (Décision n° 40 du 8 novembre 1971 du Groupe andin approuvant l'*Accord visant à éviter les doubles impositions entre les États membres (Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros) ("Accord de la Communauté andine")* (www.comunidadandina.org/normativa/dec/d040.htm et www.comunidadandina.org/ingles/treaties/dec/d040e.htm). Cet accord est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1981.

Onze États membres de la Communauté des Caraïbes (Antigua-et-Barbuda, Barbade, Belize, Dominique, Grenade, Guyana, Jamaïque, Sainte-Lucie, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent-et-les Grenadines, et Trinité-et-Tobago) ont aussi adopté entre eux le 6 juillet 1994 un accord sur la double imposition (*Accord entre les gouvernements des États membres de la Communauté des Caraïbes visant à éviter la double imposition et à empêcher la fraude fiscale en ce qui concerne les impôts sur le revenu, sur les bénéfices ou gains et sur les gains en capital, et à encourager le commerce et les investissements dans la région) ("Accord de la CARICOM")*. (www.caricom.org, voir "Information Services" et "Treaties and Protocols")

¹²¹ Nous notons que, devant le Groupe spécial, les États-Unis ont donné des exemples de règles en matière de source appliquées par l'Arabie saoudite, le Brésil, le Canada, le Chili, les États-Unis, la Malaisie, le Panama, le Royaume-Uni et Taiwan. Les principes d'imposition largement reconnus semblent être repris dans ces règles d'imposition internes. (Deuxième communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphe 62; rapport du Groupe spécial, page C-78; pièces n° 24 à 29 présentées par les États-Unis au Groupe spécial; réponse des États-Unis à la question n° 12 du Groupe spécial, paragraphes 27 à 29; rapport du Groupe spécial, pages F-43 et F-44)

¹²² Par exemple, certains États imposeront un non-résident uniquement sur les revenus d'activités économiques générés par un *établissement stable* sur leur territoire. À cet égard, nous notons que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* autorise un État à imposer les bénéfices des entreprises générés par un non-résident par le biais d'un "établissement stable" sur son territoire. L'article 5.1 de la Convention définit l'expression "établissement stable" comme désignant une "installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité". D'après cette définition, il faut qu'il y ait un lien

différences, il nous semble que ces règles présentent un élément commun largement admis. L'élément commun est qu'un État "étranger" imposera un non-résident sur les revenus qui sont générés par ses activités qui ont un certain lien avec l'État en question. Ainsi, qu'un État "étranger" décide d'imposer des non-résidents sur les revenus générés par un établissement stable ou que, en l'absence d'un tel établissement, il décide d'imposer un non-résident sur les revenus générés par la conduite d'une activité commerciale ou économique sur son territoire, il imposera un non-résident uniquement sur les revenus générés par les activités liées à son territoire.¹²³ En raison de ce lien, l'État "étranger" traite

assez étroit avec l'État "étranger" avant que celui-ci puisse imposer un non-résident. Cependant, il est aussi dit à l'article 5.5 de la Convention qu'il peut y avoir établissement stable lorsqu'une personne, autre que le contribuable, "exerce habituellement [des pouvoirs] lui permettant de conclure des contrats" au nom du contribuable. Le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* lui-même reconnaît donc différentes règles pour déterminer si les revenus des entreprises ont été générés par des activités liées au territoire d'un État "étranger".

Cependant, nous notons aussi que certains États imposeront un non-résident sur la base d'activités ayant moins un caractère permanent pour autant qu'il y ait néanmoins une relation suffisante entre les activités générant les revenus et le territoire du pays prélevant l'impôt. Les États-Unis, par exemple, imposent les revenus d'activités économiques des non-résidents si ces revenus sont "effectivement liés" à une activité commerciale ou économique menée aux États-Unis. (Articles 871 b) et 882 b) du Code des impôts) Les États-Unis citent les exemples d'autres États qui, à leur avis, imposent les non-résidents sur les revenus générés par une activité commerciale ou économique menée dans lesdits États, sans qu'il y ait établissement stable (voir *supra*, note de bas de page 121).

¹²³Nous notons que l'*Accord de la Communauté andine*, l'*Accord de la CARICOM*, et le *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine* ainsi que les *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies* décrivent des situations très diverses dans lesquelles un État "étranger" est habilité à imposer un non-résident sur des revenus générés par le biais d'activités qui sont liées à cet État. La nature des liens requis dépend de la nature des revenus.

Les articles 7 de l'*Accord de la Communauté andine* et du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine* prévoient que les bénéfices des entreprises sont imposables uniquement dans l'État dans lequel ces bénéfices sont "réalisés" par le biais d'activités économiques menées dans cet État. L'article 8 de l'*Accord de la CARICOM* dispose que les bénéfices des entreprises sont imposables uniquement dans l'État dans lequel les activités économiques générant ces bénéfices sont "menées". Ainsi, un non-résident sera imposé sur les bénéfices d'entreprises générés par le biais d'activités menées dans un État "étranger". Les articles 7 des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies* prévoient que les revenus de l'"activité" économique d'un non-résident, générés par le biais d'un "établissement stable", peuvent être imposés dans l'État dans lequel l'établissement stable est situé (voir, *supra*, note de bas de page 122).

Les articles 5 et 12 de l'*Accord de la Communauté andine* et le *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine*, les articles 6 et 7.2 i) de l'*Accord de la CARICOM*, et les articles 6 et 13 des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies* disposent que les revenus, ou gains en capital, qu'un non-résident tire de biens immobiliers ou de l'aliénation de ces biens sont imposables dans l'État "étranger" dans lequel les biens sont situés.

Les articles 8 des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies* prévoient que les revenus générés par "l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs" peuvent être imposés dans un État "étranger" si "le siège de direction effective" de l'entreprise non résidente est situé dans cet État. L'article 8 de l'*Accord de la Communauté andine* et l'article 9.1 de l'*Accord de la CARICOM* autorisent uniquement l'État de résidence de l'entreprise à imposer ces revenus "internationaux". Cependant, l'article 9.2 de l'*Accord de la CARICOM* prévoit que lorsque les activités de transport ont lieu exclusivement à l'intérieur du territoire de l'un des États membres, l'État en question imposera les revenus, quel que soit le lieu de résidence de l'entreprise. L'article 8 du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine* est semblable à l'article 8 de l'*Accord de la Communauté andine*, tandis que la variante de l'article 8 du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine* autorise un État à imposer les activités de transport qui ont lieu dans cet État, quel que soit le lieu de résidence de l'entreprise.

les revenus en question comme étant de source nationale et les impose en vertu de ses règles en matière de source. Inversement, lorsque les revenus d'un non-résident n'ont aucun lien avec un État "étranger", il est largement admis que ces revenus seront assujettis à l'impôt uniquement dans l'État de résidence du contribuable et qu'ils ne seront pas assujettis à l'impôt par un État "étranger".

144. Bien que les participants, et les participants tiers, soient en désaccord sur la question de savoir exactement si ou jusqu'à quel point un État "étranger" imposera les revenus d'un non-résident, aucun d'entre eux n'a pensé qu'un non-résident serait imposé dans un État "étranger" sur des revenus générés par des activités qui ne sont en aucune façon liées audit État "étranger". En effet, les États-Unis font valoir que les QFTI sont des revenus de source étrangère car cette portion de revenus extraterritoriaux a des "*contacts suffisants avec l'étranger* ... [de sorte que] la transaction peut être assujettie à l'impôt dans [un] État étranger".¹²⁴ D'après les États-Unis, ces "contacts avec l'étranger" sont établis, dans le cadre de la mesure, par le biais de l'exécution des activités décrites dans la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger visés à l'article 942 b) du Code des impôts.¹²⁵ Ainsi, les États-Unis admettent que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 sont des revenus générés par des activités économiques ayant des "contacts suffisants" avec un État "étranger".

145. En conséquence, à notre avis, l'expression "revenus de source étrangère" qui figure dans la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* désigne les revenus générés par les activités d'un

Les articles 13 de l'*Accord de la Communauté andine* et du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine*, et les articles 15 de l'*Accord de la CARICOM* ainsi que des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies*, indiquent que les revenus d'emploi d'un non-résident peuvent être imposés dans un État "étranger" si les services sont rendus dans cet État ou si l'emploi y est exercé.

D'après l'article 17 de l'*Accord de la CARICOM*, et les articles 16 des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies*, les tantièmes d'un non-résident peuvent être imposés dans l'État "étranger" si la société administrée par cette personne est résidente dans cet État. Aux termes de l'article 14 de l'*Accord de la Communauté andine* et du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine*, les services professionnels fournis par une entreprise peuvent être imposés dans un État "étranger" si les services y sont fournis.

D'après les articles 16 de l'*Accord de la Communauté andine* et du *Modèle d'accord fiscal de la Communauté andine*, l'article 18 de l'*Accord de la CARICOM*, et les articles 17 des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies*, les revenus qu'un artiste du spectacle tire d'"activités" exercées dans un État "étranger" peuvent être imposés dans cet État.

Ainsi, dans le cas de chaque type de revenu visé par ces accords et conventions, un État "étranger" peut imposer un non-résident uniquement sur les revenus qui sont générés par des activités liées ou associées au territoire de cet État.

¹²⁴ Mémoire écrit additionnel des États-Unis, page 2.

¹²⁵ *Ibid.*

contribuable non résident dans un État "étranger" qui ont avec cet État des liens tels que les revenus pourraient à juste titre être assujettis à l'impôt dans cet État.¹²⁶

146. En raison des différences entre les règles détaillées appliquées par les États pour l'imposition de non-résidents, il y aura de nombreuses situations dans lesquelles certains États imposeront les revenus d'un non-résident tandis que d'autres estimeront que le lien n'était pas suffisant pour justifier l'assujettissement de non-résidents à l'impôt. Ainsi, du point de vue de l'État de résidence, il ne sera pas possible de savoir avec certitude quand les revenus de ses contribuables seront assujettis à l'impôt dans un État "étranger". Malgré cette incertitude, l'une des méthodes largement reconnues pour éviter la double imposition est l'exonération d'impôt.¹²⁷ D'après cette méthode, les États peuvent exonérer les revenus de l'impôt pour éviter une double imposition, indépendamment du fait qu'un autre État impose ou non les revenus exonérés. La recherche de moyens d'éviter la double imposition n'est pas une science exacte. En effet, les revenus exonérés d'impôt dans l'État de résidence du contribuable pourraient ne pas être assujettis à un impôt correspondant, voire à un impôt quelconque, dans un État "étranger". Cependant, cela ne signifie pas nécessairement que la mesure n'est pas prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Ainsi, nous convenons avec le Groupe spécial, et avec les États-Unis, qu'il n'est pas nécessaire que les mesures relevant de la note de bas de page 59 correspondent parfaitement à la charge réelle de la double imposition.¹²⁸

¹²⁶ Nous notons que d'après Isenbergh, "la notion de source n'est pas malléable à l'infini. Ne serait-ce que pour des raisons pratiques, *il faut qu'il y ait un certain rapport avec un pays* pour qu'il soit justifié de traiter des revenus comme provenant d'une source à l'intérieur de ce pays". (pas d'italique dans l'original) Isenbergh déclare aussi que "les pays marchands ou industriels considèrent les revenus comme ayant leur source dans des *activités économiques spécifiques menées sur leur territoire*, tandis que beaucoup de pays en développement ... mettent l'accent sur l'identité de celui qui verse les revenus". (pas d'italique dans l'original) (J. Isenbergh, *supra*, note de bas de page 79, Vol. I, paragraphe 5.1, page 5:2)

¹²⁷ Voir, par exemple, l'article 23A des *Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies*. Parmi les traités fiscaux bilatéraux, voir, par exemple, l'article 22 1) a) de l'*Accord entre la République fédérale d'Allemagne et la République islamique du Pakistan tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu* (*Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Islamischen Republik Pakistan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen*), 14 juillet 1994, *Bundesteuerblatt* 1995 I, page 617, *Bundesgesetzblatt* 1995 II, page 836; l'article 22 2) a) de la *Convention entre le Gouvernement de la République de Maurice et le Gouvernement de la République de Madagascar tendant à éviter les doubles impositions et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu*, 30 août 1994; et l'article 24 b) 1) de la *Convention entre la France et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus*, 22 mai 1968, *Journal Officiel de la République française*, 24 novembre 1969, page 11476, telle qu'elle a été modifiée. Voir aussi A.H. Qureshi, *supra*, note de bas de page 119, page 370; B.J. Arnold & M.J. McIntyre, *supra*, note de bas de page 119, pages 40 à 43; J. Schuch, "The Methods for the Elimination of Double Taxation in a Multilateral Tax Treaty", dans M. Lang *et al.* (eds.), *Multilateral Tax Treaties, New Developments in International Tax Law* (Kluwer Law International et Lindeverlagwien, 1998), pages 129 à 152; et M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income* (Kluwer Law and Taxation, 1989), pages 173 à 184.

¹²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.95; communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphes 216 à 220.

147. Cependant, le fait que des mesures relevant de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* peuvent accorder une exonération d'impôt même pour des revenus qui ne sont pas imposés dans une autre juridiction ne signifie pas que ces exonérations d'impôt peuvent être accordées, en vertu de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, pour *tout* revenu. La note de bas de page 59 prescrit que les revenus qui bénéficient d'une mesure visant à éviter la double imposition doivent être de "source étrangère" et, comme nous l'avons dit, cela signifie qu'ils doivent avoir des liens avec un État "étranger" de telle façon qu'ils puissent être à juste titre assujettis à l'impôt dans cet État, ainsi que dans le Membre qui prend la mesure visant à éviter la double imposition.

148. Nous reconnaissons aussi que les Membres ne sont pas obligés par les accords visés à assurer une protection contre la double imposition. La note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* préserve simplement la prérogative des Membres d'accorder cette protection, comme ils le jugent bon, pour les "revenus de source étrangère". En conséquence, nous n'estimons pas que les mesures relevant de la note de bas de page 59 doivent accorder une protection contre *toutes* les charges résultant d'une double imposition. En fait, les Membres conservent le pouvoir souverain de déterminer pour eux-mêmes si, et jusqu'à quel point, ils accorderont cette protection.

149. Nous examinons à nouveau la mesure ETI et rappelons que la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* s'applique aux mesures "[prises] ... en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ...". Comme le Groupe spécial, nous examinerons attentivement la conception, la structure et les principes de base de la mesure contestée pour déterminer si elle relève de la note de bas de page 59.

150. Nous rappelons que les États-Unis invoquent l'historique de l'élaboration de la mesure. D'après certains passages des textes concernant cet historique, "l'exclusion ... des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition".¹²⁹ Il ressort aussi de l'historique de l'élaboration de la mesure que celle-ci a été adoptée en vue "d'assurer la mise en œuvre des décisions d'un groupe spécial et de l'Organe d'appel de l'Organisation mondiale du commerce".¹³⁰ Nous prenons note en particulier de ces déclarations, même si nous ne pensons pas qu'il soit approprié que nous mettions fin à notre examen à ce stade.

¹²⁹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphe 194, citant *Senate Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act* ("rapport du Sénat"), S. Rep. No. 106-416 (2000), pièce n° 2 présentée par les États-Unis au Groupe spécial, pages 2 et 6; *House of Representatives Report on the FSC and Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act* ("rapport de la Chambre"), H.R. Rep. No. 106-845 (2000), pièce n° 3 présentée par les États-Unis au Groupe spécial, pages 10 et 13.

¹³⁰ Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 197 relative au paragraphe 8.95 citant le rapport de la Chambre, page 19.

151. Il est clair pour nous que la mesure vise les situations dans lesquelles des citoyens américains et des résidents aux États-Unis ont participé à certaines activités économiques dans un État "étranger". Nous notons qu'un contribuable sera traité comme ayant des recettes brutes du commerce extérieur, qui donnent lieu à des QFTI exonérés, uniquement si la transaction générant ces recettes satisfaisait à la "prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger" qui figure à l'article 942 b) du Code des impôts.¹³¹

152. Aux termes de cette prescription, certains aspects de la transaction doivent avoir lieu hors des États-Unis. Premièrement, le contribuable doit avoir "participé hors des États-Unis" à l'une des activités suivantes: le "démarchage", la "négociation" ou l'"établissement" du contrat, autre qu'une participation à la publicité. Deuxièmement, 50 pour cent au moins de certains des coûts de la transaction doivent être imputables à des "activités menées hors des États-Unis". Les coûts pertinents sont ceux qui sont afférents aux cinq catégories d'activité ci-après: "publicité et promotion des ventes"; "traitement des commandes des clients et organisation de la livraison"; "transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client"; "établissement et envoi de la facture finale ou du bordereau ou de la quittance"; et "prise en charge du risque de crédit".¹³²

153. La prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger est axée sur les activités du contribuable en ce qui concerne la conclusion et la réalisation de la vente ou de la location-vente des biens remplissant les conditions requises. Nous convenons avec les Communautés européennes que la mesure vise uniquement un éventail limité d'activités économiques, mais nous convenons aussi avec les États-Unis que ces activités sont menées dans un État "étranger", car elles doivent avoir lieu hors des États-Unis. Il est donc clair pour nous que la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger établit un lien entre une certaine partie des transactions remplissant les conditions requises qui sont visées par la mesure ETI et un État "étranger".

154. Cependant, le fait qu'une transaction implique un certain élément étranger, tel que les "processus économiques se déroulant à l'étranger", ne signifie pas nécessairement que *tous* les revenus générés par une telle transaction seront des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. La vente ou la location-vente de biens peut donner lieu à des revenus

¹³¹ Voir, *infra*, les paragraphes 175 à 177, où nous examinons l'exception à cette prescription de l'article 942 c) 1) du Code des impôts.

¹³² Article 942 b) 2) A) ii) et 942 b) 3) du Code des impôts. Sinon, il peut aussi être satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger lorsque les coûts imputables à des activités menées hors des États-Unis représentent au moins 85 pour cent des coûts dans deux des cinq catégories mentionnées au paragraphe 152. Voir l'article 942 b) 2) B) du Code des impôts.

imposables qui sont imputables à diverses activités, dont certaines seulement peuvent avoir lieu dans un État "étranger". Ainsi, une transaction de vente ou de location-vente peut donner lieu à des revenus imputables à des activités telles que la recherche-développement, la fabrication, la publicité, la vente, le transport, et l'administration. À notre avis, dans le cadre de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, les "revenus de source étrangère" provenant d'une telle transaction sont uniquement la portion des revenus totaux qui est générée par des activités ayant effectivement lieu dans un État "étranger" et qui est imputable à juste titre à ces activités.¹³³ Inversement, la portion des revenus totaux générée par les activités ayant lieu dans l'État de résidence et imputable à juste titre à ces activités constitue les revenus de source nationale dans cet État. Ainsi, lorsque les revenus des ventes ou locations-ventes *combinent* les revenus de source nationale et de source étrangère, ils *ne sont pas tous* de source étrangère, tout comme ils *ne sont pas tous* de source nationale.

155. D'après l'article 942 a) 1) du Code des impôts, les "recettes brutes du commerce extérieur" sont la *totalité* des recettes obtenues par le contribuable dans des transactions visées par la mesure. Les "revenus extraterritoriaux" sont définis à l'article 114 e) du Code des impôts comme étant les revenus bruts imputables aux recettes brutes du commerce extérieur du contribuable. Les "revenus du commerce extérieur" sont définis à l'article 941 b) 1) du Code des impôts comme étant les revenus imposables (nets) imputables aux recettes brutes du commerce extérieur du contribuable. Dans le cadre de la mesure ETI, d'après notre interprétation des dispositions statutaires, *toutes* les recettes provenant d'une transaction remplissant les conditions requises qui implique des biens remplissant les conditions requises sont traitées comme des recettes brutes du commerce extérieur; *tous* les revenus bruts gagnés dans une telle transaction sont traités comme des revenus extraterritoriaux; et *tous* les revenus imposables (nets) gagnés dans cette transaction sont traités comme des revenus du commerce extérieur.

156. Nous avons dit plus haut que les revenus *exonérés* en vertu de la mesure sont uniquement les QFTI et que le montant des QFTI est calculé, au choix du contribuable, d'après l'une des trois différentes formules énoncées dans l'article 941 a) 1) du Code des impôts. Selon l'une de ces

¹³³ Nous notons que d'après Isenbergh, dans le cas de la vente de marchandises par un producteur, les revenus générés par la transaction de vente sont imputables à des "activités aisément distinguables" qui sont "souvent combinées", à savoir les activités "de production et de vente". Isenbergh signale que dans une transaction de vente internationale, ces activités de production et de vente peuvent avoir lieu "dans des pays différents". Ces activités génèrent donc des revenus ayant des sources différentes qui sont "confondues" sauf si les revenus provenant de sources différentes sont considérés séparément. D'après Isenbergh, "dans l'idéal", les différents "éléments de la transaction" seraient "dissociés" conformément aux règles régissant la fixation de prix dans des conditions de libre concurrence. Le fabricant serait traité comme s'il avait vendu, à des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, les marchandises à un distributeur indépendant, lequel à son tour revend les marchandises. Cela permettrait de "disséquer" la transaction en fonction de l'endroit où les différentes activités ont lieu. (J. Isenbergh, *supra*, note de bas de page 79, Vol. I, paragraphe 10.9, page 10:16)

formules, le montant des QFTI est égal à 15 pour cent des revenus (nets) du commerce extérieur du contribuable¹³⁴ (la "règle des 15 pour cent"), tandis que d'après une deuxième formule, les QFTI sont égaux à 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur (la "règle du 1,2 pour cent").¹³⁵ Ainsi, d'après ces deux formules, les QFTI sont un *pourcentage fixe* soit du montant net soit du montant brut de *tous* les revenus gagnés par le contribuable dans n'importe quelle transaction remplissant les conditions requises. D'après ces formules, les QFTI comprennent donc un pourcentage des revenus gagnés par le contribuable au titre d'activités qui, cumulativement, ont généré la totalité des revenus. En d'autres termes, lorsque les QFTI sont calculés conformément à ces formules, la mesure ne prétend pas faire la distinction, sauf de manière empirique, entre les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère selon que les activités générant les revenus ont eu lieu aux États-Unis ou dans un "État étranger".¹³⁶ Au contraire, le QFTI est un pourcentage fixe d'un montant qui regroupe aussi bien les revenus de source nationale que les revenus de source étrangère.

157. Pour illustrer ce point, on peut considérer des exemples fondés sur un exemple de l'application de la mesure qui figure dans le rapport de la Chambre des États-Unis.¹³⁷ Le premier exemple porte sur deux transactions de ventes séparées. Nous supposons qu'une société des États-Unis fabrique des biens aux États-Unis et les vend à un distributeur non apparenté aux États-Unis, sans satisfaire à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger. Nous supposons que le prix de vente est de 80 dollars, générant un bénéfice de 30 dollars pour le fabricant. Lors de l'audience, les États-Unis ont confirmé que dans une telle transaction, le fabricant n'aurait aucun revenu extraterritorial et aucun QFTI. La totalité du bénéfice de 30 dollars sera un revenu brut au sens de l'article 61 a) du Code des impôts. Nous supposons ensuite que le même distributeur vend ces mêmes biens à un acheteur étranger, pour utilisation hors des États-Unis, dans une transaction satisfaisant à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger. Le prix de vente est de 100 dollars, générant un bénéfice de 20 dollars. Lors de l'audience, les États-Unis ont confirmé que le distributeur aurait un revenu extraterritorial de 20 dollars et, à supposer que ce soit l'ensemble du revenu imposable, le QFTI sera égal à 3 dollars, d'après la règle des 15 pour cent prévue à l'article 941 a) 1) C) du Code des impôts.

¹³⁴ Article 941 a) 1) C) du Code des impôts.

¹³⁵ Article 941 a) 1) B) du Code des impôts. Nous notons que, d'après l'article 941 a) 1) A) du Code des impôts, les QFTI peuvent équivaloir à 30 pour cent des "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" du contribuable. Nous examinerons cette formule plus loin. Voir, *infra*, les paragraphes 172 à 178.

¹³⁶ Lors de l'audience, les États-Unis ont qualifié d'"empiriques" les formules de calcul du montant des QFTI.

¹³⁷ Rapport de la Chambre, page 20. Les chiffres utilisés dans ces exemples sont aussi fondés sur l'exemple figurant dans le rapport de la Chambre des États-Unis.

158. Dans ce premier exemple, le fabricant a réalisé un bénéfice de 30 dollars et le distributeur un bénéfice de 20 dollars. Sur ce bénéfice total de 50 dollars, seul le bénéfice du distributeur, soit 20 dollars, est un revenu extraterritorial. Le QFTI exonéré est une portion des bénéfices du distributeur au titre de la vente et de la distribution, et ne comprend aucune partie du bénéfice réalisé par le fabricant. Les États-Unis ont expliqué que la règle des 15 pour cent avait pour objet de répartir les revenus au titre des ventes et de la distribution gagnés dans une transaction, dans cet exemple par le distributeur, entre la portion d'origine nationale (85 pour cent) et la portion d'origine étrangère imputable aux activités faisant partie des processus économiques se déroulant à l'étranger (15 pour cent).¹³⁸ Ainsi, le QFTI de 3 dollars est le montant que les États-Unis traitent comme étant un revenu exonéré de source étrangère dans cet exemple, le solde de 47 dollars étant traité comme un revenu de source nationale aux États-Unis.

159. Notre deuxième exemple est tiré directement du rapport de la Chambre lui-même, et reprend les chiffres indiqués dans ce rapport. Il porte précisément sur les mêmes transactions que dans notre premier exemple, avec les mêmes prix de vente et les mêmes bénéfices pour le fabricant et le distributeur. Cependant, le fabricant et le distributeur sont ici des parties apparentées. En vertu de l'article 942 b) 4) du Code des impôts, le fabricant est réputé avoir satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger dans sa transaction avec le distributeur apparenté car celui-ci a satisfait à cette prescription dans la transaction ultérieure avec l'acheteur étranger. En d'autres termes, du fait que le fabricant et le distributeur sont apparentés, la mesure considère qu'il a été satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger dans la transaction de vente entre les parties apparentées, alors qu'en fait cela n'a pas été le cas. Lors de l'audience, les États-Unis ont confirmé ce qui était indiqué dans le rapport de la Chambre, à savoir qu'en raison de la disposition "qualificative" de l'article 942 b) 4) du Code des impôts, le bénéfice de 30 dollars du fabricant était traité comme étant un revenu extraterritorial et, à supposer que ce soit l'ensemble du revenu imposable, le QFTI du fabricant serait égal à 4,50 dollars d'après la règle des 15 pour cent prévue à l'article 941 a) 1) C) du Code des impôts. Le distributeur aura aussi toujours un QFTI de 3 dollars. Ainsi, les parties apparentées ont au total un QFTI exonéré de 7,50 dollars, que les États-Unis considèrent comme étant un revenu de source étrangère.¹³⁹ Le solde du bénéfice, soit 42,50 dollars, est traité comme un revenu de source nationale. Nous formulerons plus loin nos observations concernant cet exemple.

¹³⁸ Réponse des États-Unis aux questions posées lors de l'audience.

¹³⁹ Les États-Unis ont confirmé notre interprétation lors de l'audience.

160. Le troisième exemple comporte une seule transaction: la vente directe, par une société des États-Unis, de biens fabriqués par cette société aux États-Unis à un acheteur étranger non apparenté pour utilisation hors des États-Unis. Dans cet exemple, nous supposons que la transaction satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger. Nous supposons aussi que le prix de vente est de 100 dollars, générant un bénéfice de 50 dollars pour le fabricant. Ainsi, comme dans les deux exemples précédents, le bénéfice total provenant de toutes les activités est de 50 dollars. Cependant, à la différence des deux exemples précédents, la totalité du bénéfice de 50 dollars est réalisée par le fabricant. Lors de l'audience, les États-Unis ont confirmé que, dans cet exemple, le fabricant aurait un revenu extraterritorial de 50 dollars et, là encore, à supposer que ce soit l'ensemble du revenu imposable, il aurait un QFTI de 7,50 dollars d'après la règle des 15 pour cent. Les États-Unis font valoir que le montant de 7,50 dollars représente le revenu de source étrangère du fabricant, tandis que le solde, soit 42,50 dollars, est imposé aux États-Unis comme revenu de source nationale.

161. Les différences de traitement fiscal entre ces trois exemples sont éloquentes. Dans chaque exemple, exactement le même montant total de bénéfice (50 dollars) est obtenu grâce exactement aux mêmes activités (fabrication, vente et distribution). De plus, la nature et l'ampleur des activités à l'étranger sont identiques dans chaque exemple. Or, dans ces exemples, la répartition entre revenu de source nationale et revenu de source étrangère qui résulte de l'application de la mesure ETI est très différente. En effet, dans les deuxième et troisième exemples, le montant du revenu traité comme revenu exonéré de source étrangère est plus du double du montant du même revenu dans le premier exemple.

162. La raison expliquant la différence notable quant au revenu exonéré entre les premier et troisième exemples est, comme nous l'avons dit plus haut, le fait que le QFTI est calculé comme un pourcentage fixe de *tous* les revenus gagnés par le contribuable dans toute transaction remplissant les conditions requises en raison du cumul des activités ayant généré le revenu.¹⁴⁰ Dans le premier exemple, le QFTI était égal à 15 pour cent du montant total de 20 dollars du revenu gagné par le distributeur à la suite du cumul de ses activités de vente et de distribution; le QFTI ne comprenait toutefois aucune partie du bénéfice de 30 dollars réalisé par le fabricant, dans une transaction séparée, à la suite de ses activités. Par contre, dans le troisième exemple, du fait que la vente a été effectuée directement par un fabricant, le QFTI était égal à 15 pour cent du montant total de 50 dollars du revenu gagné par le fabricant à la suite du cumul de toutes ses activités, y compris la fabrication, la vente et la distribution. Ainsi, dans le troisième exemple, le QFTI regroupe, en tant que revenu

¹⁴⁰ Voir, *supra*, le paragraphe 25, pour une description des formules utilisées pour le calcul du montant du QFTI.

exonéré de source étrangère, 15 pour cent du revenu au titre de la fabrication provenant de la transaction et 15 pour cent du revenu au titre de la vente et de la distribution.

163. La différence de traitement fiscal entre les premier et deuxième exemples s'explique par l'article 942 b) 4) du Code des impôts, qui prévoit que la transaction entre le fabricant et le distributeur apparentés est réputée satisfaisante à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger car il est satisfait à cette prescription dans la *vente ultérieure* effectuée par le distributeur *avec l'acheteur étranger non apparenté*. Ainsi, en l'absence de l'article 942 b) 4) du Code des impôts, le revenu interne au titre de la fabrication des parties apparentées ne serait pas inclus dans le calcul du QFTI. Or, par le biais de la disposition qualificative, la mesure permet aux parties apparentées de regrouper, dans le calcul du QFTI, *tous* les bénéfices qu'ils ont réalisés, y compris ceux qui l'ont été dans une transaction purement nationale entre des parties apparentées entre elles. Ainsi, comme dans le troisième exemple, le QFTI comprend, dans le deuxième exemple, en tant que revenu exonéré de source étrangère, 15 pour cent du revenu au titre de la fabrication ainsi que 15 pour cent du revenu au titre de la vente et de la distribution.

164. Nous notons que dans nos exemples, comme dans celui du rapport de la Chambre, le QFTI est calculé d'après la règle des 15 pour cent. Cependant, si le contribuable choisissait de calculer le QFTI d'après la règle du 1,2 pour cent, il y aurait des anomalies semblables dans l'imputation du revenu en tant que revenu de source nationale ou de source étrangère. Également d'après cette formule, le QFTI serait une portion du revenu combiné de source nationale et de source étrangère gagné par le biais du cumul des activités ayant généré les recettes brutes du commerce extérieur, dont 1,2 pour cent correspond au QFTI.¹⁴¹

165. Nous avons dit que, dans le cadre de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, les "revenus de source étrangère" sont des revenus qui sont générés par le biais d'activités liées à un État "étranger". La mesure ETI fait en sorte que les transactions donnant lieu aux QFTI exonérés aient un certain lien avec un État "étranger", par le biais de la conformité avec la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger, mais deux des règles de répartition prévues par la mesure (la règle des 15 pour cent et la règle du 1,2 pour cent) ne font pas de distinction, sur une base appropriée, entre des revenus générés par des activités ayant lieu aux États-Unis et des revenus

¹⁴¹ Lorsque le contribuable choisit d'appliquer la règle du 1,2 pour cent pour calculer l'exonération d'impôt dans le cas de toute transaction, l'article 941 a) 3) du Code des impôts limite l'exonération au revenu gagné dans cette transaction unique. Aucun revenu gagné dans toute autre transaction, se rapportant aux mêmes biens, ne peut bénéficier d'une exonération, même dans le cas d'une seconde transaction entre des parties apparentées. Cette disposition a donc pour effet d'exclure l'application de la règle qualificative pour les parties apparentées prévue à l'article 942 b) 4) du Code des impôts, qui autorise l'inclusion des revenus provenant de plus d'une transaction dans le calcul du QFTI. Voir, *supra*, les paragraphes 159 et 163.

provenant d'activités ayant lieu ailleurs. En fait, d'après ces deux règles, le QFTI est une portion fixe de tous les revenus gagnés par le contribuable dans les transactions pertinentes, y compris les revenus générés par des activités ayant lieu aux États-Unis, tels que les revenus au titre de la fabrication dans nos exemples. Comme nous l'avons dit, les revenus générés par des activités n'ayant pas de lien avec un État "étranger" ne sont pas à juste titre considérés comme des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59, mais comme des revenus de source nationale.

166. En conséquence, à notre avis, dans le calcul des QFTI d'après la règle du 1,2 pour cent et la règle des 15 pour cent énoncées à l'article 941 a) 1) B) et C) du Code des impôts¹⁴², la mesure ETI ne fait pas de distinction entre les revenus qui peuvent donner lieu à des revenus de source étrangère - à savoir les revenus au titre des ventes et de la distribution imputables aux processus économiques se déroulant à l'étranger - et les revenus qui ne le peuvent pas, tels que les revenus imputables aux activités de fabrication aux États-Unis. Il s'ensuit que, d'après ces deux formules, la mesure ETI combine indûment les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère dans le calcul des QFTI. En conséquence, nous estimons que, lorsque les contribuables choisissent d'utiliser l'une ou l'autre de ces deux formules, la mesure ETI entraîne systématiquement une imputation erronée des revenus de source nationale et de source étrangère.

167. De plus, comme nous l'avons vu dans le deuxième exemple, grâce à l'article 942 b) 4) du Code des impôts, les parties apparentées sont en mesure d'intégrer dans le calcul des QFTI des revenus provenant de transactions purement nationales, comportant dans cet exemple des revenus de source nationale provenant de la fabrication.¹⁴³ En l'absence de cette disposition, les transactions distinctes entre le fabricant et le distributeur apparenté, et entre le distributeur et l'acheteur étranger non apparenté, auraient eu pour effet de séparer une partie des revenus de source nationale et des revenus de source étrangère dans ces transactions distinctes. En d'autres termes, les revenus de source nationale dans la première transaction ne seraient pas inclus dans le calcul des QFTI. Or la disposition qualificative de l'article 942 b) 4) du Code des impôts entraîne une imputation erronée des revenus de source nationale provenant de la première transaction comme étant des revenus de source étrangère.¹⁴⁴

¹⁴² Voir, *supra*, les paragraphes 25 et 156.

¹⁴³ Voir, *supra*, le paragraphe 159.

¹⁴⁴ Nous reconnaissons qu'à certaines fins, des parties apparentées peuvent être traitées comme une seule entité économique. Cependant, l'application de la règle qualificative en l'occurrence crée une autre situation dans laquelle la mesure ETI entraîne une imputation erronée des revenus de source nationale et de source étrangère.

168. Enfin, s'agissant des deux formules que nous venons d'examiner, à savoir la règle du 1,2 pour cent et la règle des 15 pour cent - nous notons qu'il est précisé dans la dernière phrase de cette disposition que le montant déterminé en application de la règle du 1,2 pour cent ne devra en aucun cas dépasser 200 pour cent du montant déterminé en application de la règle des 15 pour cent. Cette dernière phrase de l'article 941 a) 1) nous donne à penser qu'il pourrait y avoir des situations dans lesquelles les QFTI allégués par un contribuable en vertu de la règle du 1,2 pour cent pourraient représenter jusqu'à 200 pour cent des QFTI calculés pour les mêmes transactions d'après la règle des 15 pour cent. Cela nous conforte dans notre opinion selon laquelle l'approche énoncée dans la mesure ETI peut aboutir à des répartitions très différentes du revenu entre source nationale et source étrangère en ce qui concerne exactement la même transaction. Il s'ensuit pour nous que les différentes formules de calcul des QFTI entraînent une répartition erronée des revenus entre source nationale et source étrangère et, du fait que le contribuable peut choisir entre ces formules, elles lui permettent d'obtenir un avantage maximum de cette répartition erronée.

169. La troisième et dernière formule de calcul des QFTI vise les "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" ("FSLI") et est énoncée à l'article 941 c) 1) du Code des impôts. Cette disposition prévoit que les QFTI peuvent être égaux à 30 pour cent des FSLI du contribuable. La définition des FSLI comporte certaines différences notables par rapport aux règles de répartition découlant des deux formules que nous venons d'examiner. Alors que, suivant les deux premières formules, les QFTI sont calculés sur la base des revenus *combinés* de source nationale et de source étrangère, il n'en va pas de même dans la définition des FSLI qui figure à l'article 941 c) 1) A) du Code des impôts. Aux termes de cette disposition, les FSLI se limitent aux "revenus du commerce extérieur imputables à juste titre à des activités" qui sont "menées ... *hors* des États-Unis" et qui satisfont à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger énoncée à l'article 942 b) 2) A) i) et 942 b) 3) du Code des impôts.¹⁴⁵

170. Ainsi, d'après cette troisième formule, les FSLI sont une portion des revenus du commerce extérieur.¹⁴⁶ Nous rappelons que, d'après l'article 941 b) du Code des impôts, les revenus du commerce extérieur regroupent à la fois les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère. Par contre, les FSLI sont uniquement la portion des revenus du commerce extérieur qui sont "imputables à juste titre" aux activités de vente et de distribution à l'étranger. Nous notons que,

¹⁴⁵ Cette méthode de détermination des FSLI ne s'applique pas aux revenus provenant de la "location-vente ou location" de QFTP. Nous examinons ci-après le calcul des FSLI dans les transactions impliquant la "location-vente ou location" de QFTP. Voir, *infra*, paragraphes 170 à 174.

¹⁴⁶ Nous notons que, aux termes de l'article 941 c) 3) B) du Code des impôts, seules les "dépenses *directement* imputables" doivent être "prises en compte dans le calcul des revenus du commerce extérieur" aux fins des FSLI. (pas d'italique dans l'original)

bien que le Code des impôts ne contienne pas de définition de l'expression "imputables à juste titre", les rapports du Sénat et de la Chambre indiquent que cette expression limite les FSLI aux revenus du commerce extérieur *'associés à des activités de vente'* décrites dans la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger.¹⁴⁷ Nous supposons que l'application d'une telle règle oblige le contribuable à établir que, en fait, l'"imputation" effectuée l'a bien été "à juste titre". Suivant cette interprétation, les FSLI ne sont *pas* la *totalité* des revenus du contribuable provenant des ventes et des locations-ventes, mais uniquement la portion "imputable à juste titre" ou attribuable aux activités menées à l'étranger. En exigeant ce processus de distinction entre les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère, sur la base du lieu des activités générant les revenus, l'article 941 a) 1) A) du Code des impôts inclut dans le calcul des FSLI uniquement les revenus qui peuvent être à juste titre considérés comme des "revenus de source étrangère" au regard de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. En d'autres termes, l'article 941 c) 1) A) du Code des impôts sépare, ou dissocie, les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère qui sont combinés dans les revenus du commerce extérieur.

171. Nous notons, cependant, que les règles régissant l'"imputation à juste titre" qui figurent à l'article 941 c) 1) A) du Code des impôts ne s'appliquent *pas* aux revenus provenant de la location-vente ou location de QFTP. Dans le cas de revenus provenant de la "location-vente ou location" de QFTP, les FSLI sont simplement les "revenus du commerce extérieur" provenant de ces transactions.¹⁴⁸ Nous rappelons que les revenus du commerce extérieur regroupent les revenus de source nationale et les revenus de source étrangère¹⁴⁹; autrement dit, le processus de distinction entre revenus de source nationale et revenus de source étrangère qui, à notre avis, est impliqué par l'expression "imputables à juste titre" ne s'applique *pas* aux FSLI qui sont des revenus provenant de la location-vente ou location.

172. Cependant, les dispositions relatives aux FSLI comprennent les "règles spéciales applicables aux biens mis en location-vente" figurant à l'article 941 c) 2) du Code des impôts pour le calcul des revenus du commerce extérieur. Ces règles spéciales s'appliquent dans deux situations. Premièrement, lorsque les biens remplissant les conditions requises sont mis en location-vente par le fabricant et, deuxièmement, lorsque les biens remplissant les conditions requises qui ont été mis en location-vente sont vendus par le fabricant. Dans ces deux situations, les FSLI sont déterminés comme si le fabricant avait acquis les biens auprès d'une partie tierce à un prix pratiqué dans des

¹⁴⁷ Rapport du Sénat, page 10; rapport de la Chambre, page 24. (pas d'italique dans l'original)

¹⁴⁸ Article 941 c) 1) B) du Code des impôts.

¹⁴⁹ Voir, *supra*, paragraphes 155 et 166.

conditions de libre concurrence. Les rapports du Sénat et de la Chambre contiennent l'explication suivante:

Cette limitation a pour objet d'*éviter* que les revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger comprennent les *bénéfices associés aux activités de fabrication*.¹⁵⁰ (pas d'italique dans l'original)

173. Nous convenons que, dans le cadre des "règles spéciales applicables aux biens mis en location-vente", l'application de la règle de la libre concurrence a pour effet de distinguer les revenus au titre de la fabrication de tous les autres revenus.¹⁵¹ Le montant des FSLI est la *totalité* des revenus, *moins* les revenus au titre de la fabrication, gagnés par le biais de la transaction de location-vente, ou par le biais de la vente des biens mis en location-vente. En conséquence, les FSLI combinent ou regroupent les revenus *restants*, quel que soit le lieu des activités qui ont généré ces revenus. Les FSLI restants pourraient combiner les revenus générés par des activités dans le pays et les revenus générés par des activités à l'étranger. Il s'ensuit que le calcul des FSLI pour les biens mis en location-vente pourrait entraîner une imputation erronée des revenus de source nationale comme étant de source étrangère.

174. À notre avis, l'inclusion de certaines restrictions dans le calcul des FSLI – la règle de l'"imputation à juste titre" et l'exclusion des revenus au titre de la fabrication – rend encore plus frappante l'omission de toutes restrictions en ce sens lorsque les QFTI sont calculés d'après les deux autres formules, à savoir la règle du 1,2 pour cent et la règle des 15 pour cent. Il nous semble particulièrement absurde qu'une partie de la mesure ETI exige expressément que les revenus de source étrangère soient "imput[és] à juste titre" sur la base des activités "menées ... hors des États-Unis", tandis que le reste de la mesure ne l'exige pas. Il nous semble aussi digne d'être relevé que, dans une partie de la mesure ETI, une restriction est incluse expressément afin d'"éviter" qu'une exemption soit accordée pour des "bénéfices associés aux activités de fabrication" - lesquelles ont souvent lieu aux États-Unis - alors que d'après la règle du 1,2 pour cent et la règle des 15 pour cent, aucune limitation en ce sens n'est prévue pour exclure les revenus de source nationale provenant de la fabrication.

175. Nous examinons maintenant deux autres aspects de la mesure ETI qui, à notre avis, ont de même pour effet de faire en sorte que les revenus de source nationale soient traités comme des revenus exonérés de source étrangère. Premièrement, dans le cas de contribuables ayant des recettes

¹⁵⁰ Rapport du Sénat, page 11; rapport de la Chambre, page 24.

¹⁵¹ Nous notons que d'après Isenbergh, le recours à des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence est une méthode appropriée pour distinguer les revenus au titre de la fabrication de ceux qui proviennent de ventes. (J. Isenbergh, *supra*, note de bas de page 79, vol. I, paragraphe 10.9, page 10:16.) Voir aussi, *supra*, la note de bas de page 133.

brutes du commerce extérieur déclarées allant jusqu'à 5 000 000 de dollars, l'article 942 c) 1) du Code des impôts les dispense entièrement de la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger. Ainsi, une portion des revenus des contribuables est traitée comme étant des revenus exonérés de source étrangère même s'il n'a pas été établi - et sans qu'il soit nécessaire d'établir - que le contribuable a mené une activité quelconque hors des États-Unis. Or, en l'absence d'un lien établi entre les revenus de ces contribuables et leurs activités dans un État "étranger", nous ne pensons pas qu'il y ait des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

176. Les États-Unis ont fait valoir, lors de l'audience, que dans le cas des "petits" contribuables dont les recettes brutes du commerce extérieur étaient seulement de 5 000 000 de dollars au plus, la charge résultant de la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger était trop lourde pour justifier l'imposition de cette prescription.¹⁵² À l'audience, ils ont aussi affirmé que, lorsque l'exception prévue à l'article 942 c) 1) du Code des impôts s'appliquait, il y avait en tout état de cause un lien avec un État étranger car, dans ces cas, les biens remplissant les conditions requises dans la transaction devaient être utilisés hors des États-Unis.¹⁵³ À notre avis, cependant, les revenus des ventes ne peuvent pas être considérés comme des "revenus de source étrangère", dans le cadre de la note de bas de page 59, au seul motif que les biens qui font l'objet de la vente sont exportés vers un autre État pour y être utilisés. Le simple fait que l'acheteur utilise des biens hors des États-Unis ne signifie pas que le vendeur a mené dans un État "étranger" des activités qui y génèrent des revenus. Une telle interprétation de la note de bas de page 59 permettrait, effectivement, aux Membres d'accorder une exonération d'impôt en faveur de revenus liés à l'exportation au motif que du simple fait que les biens sont exportés, les revenus sont de "source étrangère". À notre avis, une telle interprétation permettrait aux Membres de contourner facilement la prohibition des subventions à l'exportation énoncée à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et viderait cette prohibition de son sens.

177. En conséquence, là et dans la mesure où l'exception des "5 000 000 de dollars" prévue à l'article 942 c) 1) du Code des impôts s'applique, la mesure accorde une exonération d'impôt en faveur de revenus dont il n'est pas démontré qu'ils sont des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. En fait, ces revenus restent de source nationale.

¹⁵² Nous notons qu'un contribuable dont les recettes brutes du commerce extérieur déclarées ne dépassent pas 5 000 000 de dollars peut avoir d'autres recettes brutes qui ne sont pas déclarées comme recettes brutes du commerce extérieur.

¹⁵³ De toute évidence, lorsque la transaction implique la production de QFTP hors des États-Unis, il y aurait d'autres liens avec l'étranger que l'utilisation hors des États-Unis. Nous examinons ici l'argument des États-Unis en ce qui concerne les biens produits aux États-Unis.

178. Deuxièmement, la mesure traite les revenus de source nationale comme étant des revenus exonérés de source étrangère en rapport avec la fourniture de services "relatifs et annexes" à la vente ou location-vente de biens remplissant les conditions requises aux termes de l'article 942 a) 1) C) du Code des impôts. D'après cette disposition, la fourniture de certains services en rapport avec des biens remplissant les conditions requises, par exemple les services de réparation ou d'entretien, peuvent générer des recettes brutes du commerce extérieur et, par conséquent, des QFTI exonérés.

179. Il n'est pas dit expressément dans le Code des impôts que ces services relatifs et annexes à ces activités doivent être fournis hors des États-Unis. Nous notons que les règles énoncées dans le Code des règlements fédéraux, qui s'appliquent à la législation FSC, continuent à s'appliquer aux dispositions de la mesure concernant les recettes brutes du commerce extérieur.¹⁵⁴ D'après ces règlements, les services subsidiaires et connexes "peuvent être fournis *à l'intérieur* ou hors des États-Unis".¹⁵⁵ (pas d'italique dans l'original)

180. En conséquence, la mesure, conjointement avec ces règlements, exonère les QFTI qu'un citoyen américain ou un résident aux États-Unis tire de la fourniture de services *à l'intérieur* des États-Unis. Les activités qui génèrent les revenus au titre des services peuvent avoir lieu entièrement aux États-Unis. À notre avis, ces revenus n'ont aucun lien avec un État "étranger" quelconque qui pourrait amener cet État à imposer les revenus et, en conséquence, ils ne sont pas des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. En fait, il s'agit de revenus de source nationale.

181. Un dernier aspect de la mesure doit être mis en relief. La mesure prévoit des règles qui exonèrent une portion des revenus en tant que QFTI de façon à éviter, comme les États-Unis le font valoir, la double imposition de revenus de source étrangère. Cependant, elle ne remplace pas les règles que les États-Unis appliquent par ailleurs pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Ces autres règles comprennent l'octroi de crédits d'impôt pour les revenus de source étrangère sur lesquels le contribuable a acquitté un impôt dans un État "étranger".¹⁵⁶ Il reste possible de recourir aussi bien à la mesure ETI qu'à ces règles et les contribuables dont les recettes brutes du commerce extérieur relèvent de la mesure ETI ont le *choix*, dans chaque transaction, d'opter soit pour une exonération d'une portion de leurs revenus en tant que QFTI, soit d'avoir les revenus imposés en vertu des autres règles, des crédits d'impôt étant accordés pour compenser les impôts exigibles aux

¹⁵⁴ Rapport du Sénat, page 19; rapport de la Chambre, page 33.

¹⁵⁵ 26 CFR 1.924 a)-1T-d).

¹⁵⁶ Voir, *supra*, paragraphe 100.

États-Unis.¹⁵⁷ De plus, si un contribuable choisit de faire imposer des revenus provenant d'une transaction, conformément à la mesure ETI, il a aussi le choix quant à la formule à appliquer pour calculer le montant des QFTI.

182. Comme nous l'avons déjà dit, les contribuables opteront manifestement pour l'application des règles qui entraîneront le traitement fiscal le plus favorable pour eux. Pour faire son choix, le contribuable cherchera naturellement à savoir si l'impôt exigible sur les QFTI exonérés est plus élevé que les crédits d'impôt qu'il pourrait demander s'il ne choisissait pas d'opter pour une exonération d'impôt dans le cadre de la mesure ETI.¹⁵⁸

183. Dans le cadre de la mesure ETI, le contribuable peut obtenir une exonération d'impôt même pour des revenus qui sont de source nationale. Il ne bénéficiera pas de crédits d'impôt étranger pour ces revenus de source nationale. Dans ces circonstances, en l'absence de crédits d'impôt auxquels il lui faut renoncer, le contribuable opterait très probablement pour une exonération, en vertu de la mesure ETI, des revenus qui comprennent des revenus de source nationale. La mesure fonctionne, dans ces circonstances, comme un moyen d'accorder des subventions à l'exportation pour des revenus provenant d'activités menées dans le pays. En conséquence, plus le montant des véritables "revenus de source étrangère" inclus dans les QFTI est élevé, plus il est probable que le contribuable aura des crédits d'impôt auxquels il devra renoncer, et moins il est probable qu'il recourra à la mesure ETI.

184. En conclusion, notre examen montre que la mesure en cause est un instrument extrêmement complexe. Nous avons entrepris d'examiner si la mesure a été "[prise] ... en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. La mesure ETI, considérée dans son ensemble, ne nous permet pas de conclure qu'elle exonère *uniquement* les "revenus de source étrangère". En fait, dans certaines situations, elle exonère les QFTI qui sont des revenus de source étrangère¹⁵⁹; dans d'autres, elle exonère les QFTI qui ne sont pas

¹⁵⁷ Nous rappelons que, d'après l'article 114 d) du Code des impôts, un contribuable doit renoncer aux crédits d'impôt attribuables aux revenus exclus de l'imposition en application de la mesure ETI.

¹⁵⁸ Voir, *supra*, le paragraphe 104 et la note de bas de page 80 y relative.

¹⁵⁹ Voir, *supra*, au paragraphe 170, l'examen de la règle selon laquelle, lorsque les QFTI sont calculés comme équivalant à 30 pour cent des FSLI, ces derniers sont les revenus "imputables à juste titre" à certaines activités menées à l'étranger, autres que dans le cas des revenus provenant de la "location-vente ou location".

de source étrangère¹⁶⁰; et dans d'autres encore, elle exonère les QFTI qui sont une combinaison de revenus de source nationale et de source étrangère.¹⁶¹

185. Il est certain que si la mesure ETI se limitait à ces aspects qui consistent à accorder une exonération d'impôt pour les "revenus de source étrangère", elle relèverait de la note de bas de page 59. Or elle ne s'y limite pas. En fait, sur plusieurs aspects importants, deux des trois principales règles de répartition prévues par la mesure ETI (la règle du 1,2 pour cent et la règle des 15 pour cent) permettent d'exonérer des revenus de source nationale.¹⁶² Nous avons dit que la recherche de moyens d'éviter les doubles impositions n'est pas une science exacte et nous reconnaissons que les Membres doivent avoir une certaine flexibilité pour aborder le problème de la double imposition. Cependant, à notre avis, la flexibilité prévue à la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* ne peut à juste titre aller jusqu'à permettre aux Membres d'adopter des règles de répartition qui entraînent systématiquement une exonération d'impôt pour des revenus qui n'ont aucun lien avec un État "étranger" et qui ne seraient considérés comme étant de source étrangère d'après aucun des principes d'imposition largement admis que nous avons examinés.

186. Pour ces raisons, même si des parties de la mesure ETI pourraient être considérées comme accordant une exonération d'impôt pour des revenus de source étrangère, nous constatons que les États-Unis n'ont pas prouvé, comme ils en avaient l'obligation, que la mesure ETI, considérée dans son ensemble, relevait de la justification susceptible d'être invoquée au titre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*. En conséquence, nous confirmons la constatation que le Groupe spécial a formulée aux paragraphes 8.107 et 9.1 a) de son rapport.

VIII. Article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*: subventions à l'exportation

187. Les États-Unis font appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle:

... les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, pour ce qui est des

¹⁶⁰ Voir, *supra*, aux paragraphes 175 à 177, l'examen de l'exonération accordée à certains contribuables sans qu'il ait été satisfait à la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger et, aux paragraphes 178 à 180, l'examen de l'exonération accordée pour les revenus liés aux services lorsque ces services sont fournis aux États-Unis.

¹⁶¹ Voir, *supra*, aux paragraphes 156 à 168, l'examen des règles selon lesquelles les QFTI peuvent être calculés soit comme 1,2 pour cent des recettes brutes totales du commerce extérieur soit comme 15 pour cent des revenus totaux du commerce extérieur.

¹⁶² En outre, suivant la troisième formule applicable aux FSLI, il y a des circonstances dans lesquelles la mesure ETI pourrait accorder une exonération d'impôt pour des revenus provenant de la location-vente ou location qui comprennent des revenus de source nationale. Voir, *supra*, paragraphe 173.

produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner le contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁶³

188. Le Groupe spécial est arrivé à cette conclusion parce qu'il considérait que son raisonnement au titre de l'*Accord SMC* était "aussi applicable[] lorsqu'il s'agi[ssait] de savoir si la Loi donn[ait] lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*, aux fins de son article 10:1".¹⁶⁴

189. Les États-Unis font valoir que la mesure ETI n'entraîne pas des subventions à l'exportation au sens de l'article 1:1 de l'*Accord sur l'agriculture* parce que la mesure ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.¹⁶⁵ Pour cette seule raison, les États-Unis soutiennent que le Groupe spécial a fait erreur en constatant qu'ils avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.

190. Avant d'examiner la mesure ETI, nous jugeons utile de rappeler les constatations que nous avons formulées au sujet de la mesure FSC dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis – FSC*. Dans ce rapport, nous avons considéré que, au titre de l'*Accord sur l'agriculture*, de la même façon que dans les affaires relevant de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, il pouvait y avoir subvention lorsque les pouvoirs publics abandonnaient des recettes normalement exigibles.¹⁶⁶ Dans ce rapport, les raisons qui nous ont amenés à considérer, au titre de l'*Accord SMC*, que la mesure FSC entraînait l'abandon de recettes normalement exigibles nous ont aussi amenés à la même conclusion au titre de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁶⁷

191. Dans leur appel dans la procédure initiale, les États-Unis n'ont pas contesté que, si la mesure FSC entraînait un "avantage" au sens de l'article 1.1 b) de l'*Accord SMC*, elle entraînait aussi un avantage au titre de l'*Accord sur l'agriculture*. Nous sommes arrivés à la conclusion que la mesure FSC "confér[ait] au bénéficiaire l'avantage manifeste d'une obligation fiscale réduite et, par conséquent, de prélèvements fiscaux réduits". En conséquence, nous avons constaté que la mesure entraînait une subvention au sens de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁶⁸

¹⁶³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.122.

¹⁶⁴ *Ibid.*, paragraphe 8.116.

¹⁶⁵ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphes 247 et 248.

¹⁶⁶ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC*, *supra*, note de bas de page 3, paragraphe 138.

¹⁶⁷ *Ibid.*, paragraphe 139.

¹⁶⁸ *Ibid.*, paragraphe 140.

192. Nous avons considéré, dans l'affaire *États-Unis – FSC*, qu'il n'y avait aucune raison d'interpréter la prescription de la "subordination aux résultats à l'exportation" différemment dans l'*Accord SMC* et dans l'*Accord sur l'agriculture*. De ce fait, pour les raisons qui nous avaient amenés à conclure, au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, que cette subvention était subordonnée aux résultats à l'exportation, nous sommes arrivés à la même conclusion au titre de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁶⁹

193. En conséquence, nous avons considéré que la mesure FSC entraînait des "subventions subordonnées aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*. Comme il n'avait pas été constaté que ces subventions étaient énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, nous avons examiné si elles étaient incompatibles avec l'article 10:1 de cet accord, comme l'alléguaient les Communautés européennes. Nous avons considéré que les subventions étaient incompatibles avec cette disposition.

194. Dans le présent appel, les États-Unis soutiennent que la mesure ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* parce que, font-ils valoir, la mesure ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Nous avons rejeté l'appel des États-Unis concernant la qualification correcte de la mesure au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Le Groupe spécial a considéré, et nous l'avons confirmé, que la mesure entraînait l'abandon de recettes normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'*Accord SMC*. Comme nous l'avons indiqué dans l'affaire *États-Unis – FSC*, dans les cas où les pouvoirs publics abandonnent des recettes normalement exigibles en rapport avec des produits agricoles, il peut y avoir subvention au sens de l'*Accord sur l'agriculture*. Le traitement fiscal des produits agricoles, au titre de la mesure, n'est pas matériellement différent du traitement fiscal des produits relevant de l'*Accord SMC*. En conséquence, nous ne voyons aucune raison d'arriver au titre de l'*Accord sur l'agriculture* à une conclusion qui diffère de notre conclusion au titre de l'*Accord SMC*. La mesure ETI réduit en outre l'obligation pour les citoyens américains et les résidents aux États-Unis de payer des impôts sur les revenus provenant de transactions remplissant les conditions requises.

195. En outre, pour les raisons que nous avons données dans la partie VI du présent rapport en ce qui concerne l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, la mesure "subordonne" l'octroi des subventions "aux résultats à l'exportation" lorsque les biens remplissant les conditions requises sont produits aux États-Unis. Nous ne voyons aucune raison de conclure autrement au titre de l'article 1 e) de l'*Accord*

¹⁶⁹ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC*, *supra*, note de bas de page 3, paragraphes 141 et 142.

sur l'agriculture, et aucune raison ne nous a été suggérée. Nous constatons, par conséquent, que la mesure entraîne également des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*.

196. Pour ces raisons, nous confirmons la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure entraîne des subventions à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* pour ce qui est des biens remplissant les conditions requises produits aux États-Unis. Nous confirmons aussi la constatation du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 8.122 et 9.1 c), selon laquelle les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.¹⁷⁰

IX. Article III:4 du GATT de 1994

197. Devant le Groupe spécial, les Communautés européennes ont contesté la compatibilité avec l'article III:4 du GATT de 1994 de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts, qui établit, comme une des conditions à remplir pour pouvoir bénéficier des avantages fiscaux au titre de la mesure ETI, que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande des biens remplissant les conditions requises doivent être imputables à des articles produits ou à la main-d'œuvre directe employée *hors* des États-Unis (la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère" ou "règle de la valeur loyale et marchande").¹⁷¹

198. Le Groupe spécial a constaté ce qui suit:

... du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*

¹⁷⁰ Nous notons que les États-Unis n'ont fait appel d'aucun autre aspect de la constatation du Groupe spécial au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*. En particulier, les États-Unis n'ont pas fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle il était approprié d'examiner l'allégation principale des Communautés européennes au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, sans examiner d'abord leur allégation subsidiaire au titre de l'article 9:1 de cet accord. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.112 et note de bas de page 219 y relative) Les États-Unis n'ont pas non plus fait appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure est "appliquée[] d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation" au sens de l'article 10:1. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 8.117 à 8.120) Nous notons que les États-Unis n'ont contesté aucune de ces questions devant le Groupe spécial. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.112 et note de bas de page 219 y relative; rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.121; et première communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphes 220 et 221; rapport du Groupe spécial, page A-110)

¹⁷¹ Voir *supra*, paragraphe 21. Voir aussi *infra*, paragraphe 201, pour le texte de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts relatif à la règle de la valeur loyale et marchande.

que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine ...¹⁷²

199. Cette constatation reposait sur les trois constatations suivantes formulées par le Groupe spécial: i) les produits importés et les produits nationaux en question sont des "produits similaires"¹⁷³; ii) la mesure est "une loi, un règlement ou une prescription affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation ... sur le marché intérieur"¹⁷⁴; et iii) en conférant un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux mais pas lors de l'utilisation de produits importés, la mesure soumet les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine.¹⁷⁵

200. Dans leur appel au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, les États-Unis ne contestent pas la constatation du Groupe spécial concernant les "produits similaires". En fait, les États-Unis limitent leur appel aux constatations du Groupe spécial selon lesquelles la mesure est "une loi, un règlement ou une prescription *affectant* la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation ... sur le marché intérieur", et la mesure soumet les produits importés à un "traitement moins favorable" que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine. (pas d'italique dans l'original)

201. Nous notons que les questions qui se posent au regard de l'article III:4 du GATT de 1994 ont trait à la définition des "QFTP" dans la mesure, en particulier la prescription ci-après, qui figure à l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts:

C) ... 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande [des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent être] imputables:

i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et

ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre ... employée hors des États-Unis."¹⁷⁶

¹⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.158.

¹⁷³ *Ibid.*, paragraphe 8.135.

¹⁷⁴ *Ibid.*, paragraphe 8.149.

¹⁷⁵ *Ibid.*, paragraphe 8.158.

¹⁷⁶ Nous dénommons cette disposition la "règle de la valeur loyale et marchande"; le Groupe spécial l'a appelée la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère".

202. L'allégation des Communautés européennes au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 et l'examen par le Groupe spécial de la Loi ETI concernent l'article 943 a) 1) C) uniquement en ce qu'il se rapporte à la production de biens remplissant les conditions requises *aux États-Unis*. Nous rappelons que, lorsque nous avons examiné la subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, nous avons considéré la mesure ETI uniquement pour ce qui était des conditions régissant l'octroi de la subvention pour les biens remplissant les conditions requises produits *aux États-Unis*. Nous ne pensons pas, par conséquent, que le Groupe spécial a commis une quelconque erreur de droit en adoptant la même approche pour son examen de l'allégation au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

203. L'article III:4 du GATT de 1994 est libellé comme suit:

Les produits du territoire de tout Membre importés sur le territoire de tout autre Membre ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur.

204. L'article III:4 fait partie d'une série de dispositions de l'article III qui énoncent des obligations concernant le "*Traitement national en matière d'impositions et de réglementation intérieures*". Dans des appels antérieurs, nous avons indiqué ce qui suit:

L'objectif fondamental de l'article III est d'éviter le protectionnisme lorsque des taxes et des mesures de réglementation intérieures sont appliquées. Plus précisément, l'objet de l'article III "est de veiller à ce que les mesures intérieures ne soient pas appliquées aux produits importés ou nationaux de manière à protéger la production nationale". Pour ce faire, il oblige les Membres de l'OMC à garantir l'égalité des conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux. ... l'article III ne vise pas à protéger les anticipations concernant un volume d'échanges donné, mais plutôt les anticipations relatives à l'égalité du rapport compétitif entre les produits importés et les produits nationaux.¹⁷⁷ (notes de bas de page omises)

¹⁷⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Japon - Boissons alcooliques II, supra*, note de bas de page 116, page 128, citant le rapport du Groupe spécial *États-Unis - L'article 337 de la Loi douanière de 1930*, adopté le 7 novembre 1989, IBDD, S36/386, paragraphe 5.10. Nous avons repris cette déclaration dans le rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes - Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant ("CE - Amiante")*, WT/DS135/AB/R, adopté le 5 avril 2001, paragraphe 97, affaire qui portait aussi sur l'article III:4 du GATT de 1994.

205. Nous avons également dit que, même si ce "principe général" n'était pas explicitement invoqué à l'article III:4, il "command[ait]" cette disposition.¹⁷⁸ Pour interpréter l'article III:4, nous sommes, par conséquent, guidés par ce principe.

206. Compte tenu de ces considérations générales, nous en venons aux deux questions soulevées par les États-Unis dans leur appel au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

A. *Loi, règlement ou prescription affectant l'utilisation de produits importés et de produits nationaux similaires sur le marché intérieur*

207. Les États-Unis contestent la constatation du Groupe spécial selon laquelle la mesure "affecte" l'utilisation des produits importés similaires sur le marché intérieur et font valoir qu'il n'y a pas de "rapport nécessaire" entre la règle de la valeur loyale et marchande et l'utilisation des produits importés sur le marché intérieur. Les États-Unis soulignent que la règle de la valeur loyale et marchande est une "mesure d'application générale qui ne vise pas les importations".¹⁷⁹ Dans une telle situation, font valoir les États-Unis, il faut donner au mot "affectant" figurant à l'article III:4 une portée étroite. Cependant, les États-Unis ne contestent pas la constatation du Groupe spécial selon laquelle la règle de la valeur loyale et marchande est "une loi, un règlement ou une prescription" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

208. Nous observons que la clause dans laquelle figure le mot "affectant" - "en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions *affectant* la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur" - sert à définir le champ d'application de l'article III:4. (pas d'italique dans l'original) Dans ce membre de phrase, le mot "affectant" constitue un lien entre des types identifiés d'actions des pouvoirs publics ("lois, règlements ou prescriptions") et des transactions, activités et utilisations spécifiques se rapportant à des produits sur le marché ("la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation ... sur le marché intérieur"). Ce ne sont donc pas *n'importe quels* "lois, règlements ou prescriptions" qui sont visés par l'article III:4, mais seulement ceux qui "*affectent*" les transactions, activités et utilisations spécifiques mentionnées dans cette disposition. Ainsi, le mot "affectant" aide à définir les types de mesures qui doivent être conformes à l'obligation de ne pas soumettre les produits importés similaires à un "traitement moins favorable", qui est énoncée dans l'article III:4.

209. L'expression "qui affectent" a une fonction semblable à l'article I:1 de l'*Accord général sur le commerce des services* (l'"AGCS"), où elle définit aussi les types de mesures qui sont soumis aux

¹⁷⁸ Rapport de l'Organe d'appel *CE - Amiante, supra*, note de bas de page 176, paragraphe 98.

¹⁷⁹ Communication des États-Unis en tant qu'appelant, paragraphes 254 à 256.

disciplines énoncées ailleurs dans l'AGCS mais n'impose pas, en elle-même, une obligation.¹⁸⁰ Dans l'affaire *CE - Bananes III*, nous avons examiné le sens de l'expression "qui affectent" figurant dans cette disposition de l'AGCS. Nous avons indiqué ce qui suit:

[L]e sens ordinaire de l'expression "qui affectent" implique qu'il s'agit de mesures qui ont "un effet sur", ce qui indique un *vaste champ d'application*. Cette interprétation est en outre renforcée par les conclusions de précédents groupes spéciaux selon lesquelles l'expression "qui affectent" dans le contexte de l'article III du GATT a une portée plus large que des expressions telles que "qui réglementent" ou "qui régissent".¹⁸¹ (pas d'italique dans l'original, note de bas de page omise)

210. Vu la fonction semblable du mot identique, "affectant", à l'article III:4 du GATT de 1994, nous interprétons aussi ce mot, dans cette disposition, comme ayant un "vaste champ d'application".

211. S'agissant de la règle de la valeur loyale et marchande, nous rappelons que, au titre de la mesure ETI, un contribuable qui produit des biens aux États-Unis pourra obtenir une exonération d'impôt pour ce qui est des revenus tirés d'une vente à l'exportation de ces biens à la condition, entre autres, que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande du produit soient imputables à des articles produits hors des États-Unis ou aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis. Les États-Unis considèrent la valeur loyale et marchande des biens comme étant le prix de vente de ceux-ci sur le marché. La valeur loyale et marchande est imputable à trois éléments différents: i) les intrants utilisés pour produire les biens; ii) la main-d'œuvre directe utilisée pour produire les biens; et iii) "des éléments incorporels, comme les droits de propriété intellectuelle, le fonds commercial, le capital, les services de marketing et de distribution et d'autres services".¹⁸²

212. Un contribuable qui cherche à obtenir une exonération d'impôt au titre de la mesure ETI doit s'assurer que, pour fabriquer les biens remplissant les conditions requises, il n'"utilise" pas des produits importés servant d'intrants dont la valeur représente plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande du produit final. Ainsi, la règle de la valeur loyale et marchande établit une limite maximale expresse pour ce qui est de la mesure dans laquelle la valeur des biens remplissant les conditions requises peut être imputable aux produits importés servant d'intrants. L'utilisation par un

¹⁸⁰ L'article I:1 de l'AGCS dispose que "[l]e présent accord s'applique aux mesures des Membres *qui affectent* le commerce des services". (pas d'italique dans l'original)

¹⁸¹ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 47, paragraphe 220. Nous avons dit la même chose au sujet de l'expression "qui affectent" figurant à l'article I:1 de l'AGCS dans notre rapport sur l'affaire *Canada - Automobiles*, *supra*, note de bas de page 56, paragraphe 150.

¹⁸² Voir la première communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphe 201; rapport du Groupe spécial, pages A-104 et A-105. Les États-Unis ont confirmé notre interprétation de la règle de la valeur loyale et marchande dans leur réponse aux questions posées à l'audience.

fabricant de produits importés servant d'intrants est toujours comptabilisée dans la limite de 50 pour cent suivant la règle de la valeur loyale et marchande, tandis que, en revanche, l'utilisation par le même fabricant de produits nationaux similaires servant d'intrants n'a pas une telle incidence négative. Les fabricants qui souhaitent obtenir l'exonération d'impôt ETI ne sont pas soumis à restriction, de quelque façon que ce soit, pour ce qui est de l'utilisation qu'ils font des intrants nationaux. Par conséquent, la règle de la valeur loyale et marchande influence le choix opéré par le fabricant entre produits importés similaires et produits nationaux servant d'intrants s'il souhaite obtenir l'exonération d'impôt au titre de la mesure ETI.

213. En conséquence, nous souscrivons à la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 8.149 de son rapport, selon laquelle la règle de la valeur loyale et marchande "affecte" l'"utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, au sens de l'article III:4 du GATT de 1994, par rapport aux produits nationaux similaires.

B. *"Traitement moins favorable"*

214. Nous en venons maintenant à la deuxième partie de l'appel des États-Unis concernant cette question, à savoir leur argument selon lequel le Groupe spécial a fait erreur en constatant que la règle de la valeur loyale et marchande soumettait les produits importés similaires à un traitement moins favorable. Les États-Unis affirment qu'il est possible pour un fabricant de satisfaire à la règle de la valeur loyale et marchande sans utiliser comme intrant *aucun* bien produit aux États-Unis et que le Groupe spécial n'aurait donc pas pu constater que la règle de la valeur loyale et marchande établit une discrimination *de jure* à l'égard des importations.

215. L'examen du point de savoir si une mesure entraîne un "traitement moins favorable" des produits importés au sens de l'article III:4 du GATT de 1994 doit être fondé sur une étude approfondie de "l'idée maîtresse et l'effet essentiel de la mesure en tant que telle".¹⁸³ Cet examen ne peut pas reposer sur une simple affirmation, mais doit être fondé sur une analyse détaillée de la mesure contestée et de ses conséquences sur le marché. Dans le même temps, cependant, l'examen n'a pas besoin d'être fondé sur les *effets réels* de la mesure contestée sur le marché.¹⁸⁴

216. Si un citoyen américain ou un résident aux États-Unis remplit les conditions d'octroi prescrites, il obtient un avantage financier manifestement appréciable sous la forme d'une exonération

¹⁸³ Rapport de l'Organe d'appel *Corée - Diverses mesures affectant la viande de bœuf, supra*, note de bas de page 44, paragraphe 142.

¹⁸⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Japon - Boissons alcooliques II, supra*, note de bas de page 116, page 128.

d'impôt.¹⁸⁵ Pour pouvoir obtenir une telle exonération d'impôt, le contribuable doit organiser ses activités commerciales de façon à respecter les conditions d'octroi prescrites.

217. L'une de ces conditions est la règle de la valeur loyale et marchande qui établit, comme nous l'avons dit, une limite maximale expresse pour ce qui est de la mesure dans laquelle la valeur des biens remplissant les conditions requises peut être imputable aux produits importés servant d'intrants. Une telle limite n'existe pas pour les produits nationaux similaires servant d'intrants. La règle de la valeur loyale et marchande, telle qu'elle est libellée, établit donc une distinction formelle entre le traitement des produits nationaux similaires et des produits importés servant d'intrants.¹⁸⁶ Cette différence formelle a aussi une importance quant au fond parce que, telle qu'elle est libellée, la règle de la valeur loyale et marchande limite l'utilisation des produits importés similaires servant d'intrants.

218. Dans les situations où l'utilisation de produits importés servant d'intrants dans la fabrication de biens remplissant les conditions requises peut ne pas respecter la limite de 50 pour cent et donc ne pas permettre à un fabricant d'obtenir une exonération d'impôt, le fabricant évitera d'utiliser des produits importés similaires servant d'intrants s'il souhaite obtenir une exonération d'impôt. À mesure que la limite de 50 pour cent approche, le fabricant sera de plus en plus sensible à la valeur des produits importés servant d'intrants qu'il peut utiliser et à la contribution que ces produits apporteront à la valeur loyale et marchande des produits qui sont fabriqués. Avant de prendre ses décisions en matière d'achats, le fabricant va considérer le choix entre produits nationaux et produits importés servant d'intrants, compte tenu de la valeur escomptée du produit final, pour s'assurer que les achats de produits importés ne compromettent pas la possibilité d'obtenir l'exonération d'impôt. Ces mêmes considérations ne s'appliqueront jamais si le fabricant choisit d'acheter des produits nationaux servant d'intrants. Ainsi, pour satisfaire à la règle de la valeur loyale et marchande et s'assurer de pouvoir obtenir l'avantage fiscal, un avantage réel et substantiel est associé à l'utilisation de produits nationaux servant d'intrants et un désavantage correspondant est associé à l'utilisation de produits importés servant d'intrants.

219. La différence de traitement qui en résulte entre produits nationaux similaires et produits importés devient très nette dans les cas où le procédé de fabrication fait appel à une forte proportion d'intrants sous forme de produits et où la valeur des produits servant d'intrants constitue généralement

¹⁸⁵ Nous rappelons que l'exonération d'impôt peut se présenter comme suit: 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur; 15 pour cent des revenus du commerce extérieur; ou 30 pour cent des revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger. Voir *supra*, paragraphe 25.

¹⁸⁶ Voir *supra*, paragraphe 201, pour le texte de la règle de la valeur loyale et marchande. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.133.

plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des biens remplissant les conditions requises.¹⁸⁷ Dans ces situations, la mesure empêche en fait les fabricants des États-Unis qui désirent l'avantage fiscal d'opérer un libre choix entre produits nationaux similaires et produits importés servant d'intrants sur la base de considérations d'ordre purement commercial.

220. En somme, si le fabricant souhaite obtenir l'exonération d'impôt intéressante au titre de la mesure ETI, la règle de la valeur loyale et marchande constitue une incitation considérable et, dans certaines circonstances, en fait, une obligation pour les fabricants d'utiliser des produits nationaux servant d'intrants, plutôt que des produits importés similaires. Ainsi, la règle de la valeur loyale et marchande traite les produits importés d'une manière moins favorable que les produits nationaux similaires.

221. À notre avis, la conclusion ci-dessus n'est pas rendue nulle par le fait que la règle de la valeur loyale et marchande ne donnera pas lieu à un traitement moins favorable pour les produits importés similaires dans absolument tous les cas. Il peut fort bien y avoir, comme le soutiennent les États-Unis, des biens qui ne nécessitent pas beaucoup d'intrants matériaux et main-d'œuvre de telle sorte que, dans ces cas, la règle de la valeur loyale et marchande n'aurait pas d'incidence sur les choix des fabricants en matière d'intrants. Même alors, il reste que, dans un nombre indéterminé d'autres cas, la règle de la valeur loyale et marchande constitue, de par ses modalités, un obstacle important à l'utilisation de produits importés servant d'intrants. Nous ne pouvons pas négliger ce fait.

222. Pour les raisons qui précèdent, nous confirmons la constatation du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 8.154 et 9.1 d) de son rapport, selon laquelle, en raison de la règle de la valeur loyale et marchande, la mesure soumet les produits importés à un traitement moins favorable, au sens de l'article III:4 du GATT de 1994, que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine.

X. Article 4.7 de l'Accord SMC: retrait des subventions FSC

223. Les États-Unis font appel de la constatation du Groupe spécial selon laquelle:

... les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et ... ils n'ont donc pas mis en œuvre les

¹⁸⁷ Nous notons que les Communautés européennes ont fourni au Groupe spécial une liste de circonstances, à titre d'exemple, dans lesquelles il peut être nécessaire d'utiliser des produits nationaux similaires. (Annexe de la deuxième communication des Communautés européennes au Groupe spécial; rapport du Groupe spécial, pages C-53 à 59)

recommandations que l'ORD a faites et les décisions qu'il a rendues en application de l'article 4.7 dudit accord.¹⁸⁸

224. Les États-Unis notent que la Loi ETI abroge les dispositions FSC et prévoit qu'aucune société ne peut choisir d'être traitée comme une FSC après le 30 septembre 2000. La Loi ETI contient en outre certaines règles transitoires qui, de l'avis des États-Unis, donnent aux contribuables une certaine certitude dans leur planification fiscale et qui sont essentielles pour le passage ordonné d'une série de règles d'imposition à une autre. Les États-Unis estiment que, en exigeant d'un Membre qu'il modifie ses règles d'imposition, les règles de l'OMC ne peuvent pas être censées exiger de ce Membre qu'il prive ses contribuables du droit à une transition ordonnée. Aussi, raisonnent les États-Unis, la constatation du Groupe spécial selon laquelle ils ont agi d'une manière incompatible avec l'article 4.7 de l'*Accord SMC* devrait être infirmée.

225. Nous rappelons que, dans notre rapport sur l'affaire *États-Unis – FSC*, nous avons confirmé la constatation du Groupe spécial "selon laquelle la mesure FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*".¹⁸⁹ Dans son rapport, le Groupe spécial a recommandé, conformément à l'article 4.7 de l'*Accord SMC*, que les États-Unis retirent les subventions FSC dont il avait été constaté qu'elles étaient des subventions à l'exportation prohibées au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* "d'ici au 1^{er} octobre 2000".¹⁹⁰ Le 12 octobre 2000, l'ORD a accédé à la demande des États-Unis tendant à ce que "l'ORD modifie le délai établi dans le cadre de ce différend de façon qu'il arrive à expiration le 1^{er} novembre 2000".¹⁹¹

226. L'article 4.7 de l'*Accord SMC* est libellé comme suit:

S'il est constaté que la mesure en question est une subvention prohibée, le groupe spécial *recommandera* que le Membre qui accorde la subvention la retire *sans retard*. À cet égard, le groupe spécial spécifiera dans sa recommandation le délai dans lequel la mesure *doit être retirée*. (pas d'italique dans l'original)

227. Lorsque nous avons examiné cette disposition dans l'affaire *Brésil – Aéronefs (article 21:5 - Canada)*, nous avons indiqué ce qui suit:

Si nous nous reportons au sens ordinaire du terme "retirer", nous notons premièrement que ce mot a été défini comme signifiant

¹⁸⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.170.

¹⁸⁹ Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 3, paragraphe 177 a).

¹⁹⁰ Rapport du Groupe spécial initial, *supra*, note de bas de page 4, paragraphe 8.8.

¹⁹¹ WT/DS108/11, 2 octobre 2000. Voir aussi le document WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7.

"supprimer" ou "reprendre" et "reprendre quelque chose dont on a profité; enlever". Cette définition donne à penser que le "retrait" d'une subvention au titre de l'article 4.7 de l'*Accord SMC* désigne la "suppression" ou la "reprise" de cette subvention.¹⁹² (notes de bas de page omises)

228. En vertu de la Loi ETI, aucune société ne peut choisir d'être traitée comme une FSC après le 30 septembre 2000.¹⁹³ Cependant, pour les FSC existant à cette date, l'abrogation de la mesure FSC initiale "ne s'applique pas" à toute transaction réalisée avant le 1^{er} janvier 2002.¹⁹⁴ En outre, même après cette date, les FSC existantes peuvent continuer d'avoir recours à la mesure FSC initiale pour les transactions effectuées conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC et une personne non liée qui était en vigueur le 30 septembre 2000 et après cette date.¹⁹⁵ Ainsi, et les États-Unis eux-mêmes le reconnaissent, la mesure FSC initiale continue de s'appliquer, sans modification, aux FSC existantes pour ce qui est d'une série de transactions définie.¹⁹⁶ Le succès de l'appel des États-Unis dépend du succès de leur argument selon lequel les subventions FSC prohibées peuvent continuer d'être accordées pour protéger les intérêts contractuels de parties privées et pour assurer un passage ordonné au régime de la nouvelle mesure. En résumé, sur la base de ces arguments, les États-Unis cherchent à faire proroger le délai pour le retrait complet des subventions FSC prohibées, dans certaines circonstances indéfiniment.

229. L'article 4.7 de l'*Accord SMC* exige que les subventions prohibées soient retirées "sans retard" et prévoit qu'un délai pour ce retrait doit être spécifié par le groupe spécial. Nous ne voyons dans l'article 4.7 de l'*Accord SMC* rien qui permette de proroger le délai prescrit pour le retrait de subventions prohibées pour les raisons invoquées par les États-Unis. À cet égard, nous rappelons que, dans l'affaire *Brésil – Aéronefs (article 21:5 - Canada)*, le Brésil a avancé un argument semblable à celui qu'ont avancé les États-Unis dans la présente procédure. Le Brésil a fait valoir que, après l'expiration du délai fixé pour le retrait des subventions à l'exportation prohibées, il devait pouvoir continuer d'accorder certaines de ces subventions parce qu'il avait assumé des obligations contractuelles, en vertu du droit interne, à cet effet.¹⁹⁷ Nous avons rejeté cet argument et fait observer ce qui suit:

¹⁹² Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note de bas de page 86, paragraphe 45.

¹⁹³ Article 5 b) 1) de la Loi ETI.

¹⁹⁴ Article 5 c) 1) A) de la Loi ETI.

¹⁹⁵ Voir l'article 5 c) 1) B) ii) de la Loi ETI.

¹⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.169.

¹⁹⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Aéronefs (article 21:5 – Canada)*, *supra*, note de bas de page 86, paragraphe 46.

... le fait de continuer à effectuer des versements dans le cadre d'une mesure de subvention à l'exportation dont il a été constaté qu'elle était prohibée n'est pas compatible avec l'obligation de "retirer" des subventions à l'exportation prohibées, au sens de "supprimer" ou de "reprendre".¹⁹⁸

230. Ainsi, comme nous l'avons indiqué dans cet appel, l'obligation incombant à un Membre au titre de l'article 4.7 de l'*Accord SMC* de retirer les subventions prohibées "sans retard" n'est pas affectée par les obligations contractuelles que le Membre peut lui-même avoir assumées en vertu du droit interne. De même, l'obligation pour un Membre de retirer les subventions à l'exportation prohibées, au titre de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*, ne peut pas être affectée par les obligations contractuelles que des parties privées peuvent avoir assumées entre elles en application de lois établissant des subventions à l'exportation prohibées. En conséquence, nous ne voyons aucun fondement juridique permettant de proroger le délai ménagé aux États-Unis pour retirer complètement les subventions FSC prohibées.

231. En conséquence, nous confirmons la constatation du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 8.170 et 9.1 e) de son rapport, selon laquelle les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles étaient des subventions à l'exportation prohibées au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et n'ont donc pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*.

XI. Article 10:3 du Mémorandum d'accord

232. Dans leur première communication écrite au Groupe spécial, les Communautés européennes ont demandé:

... au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites.¹⁹⁹ (note de bas de page omise)

233. Les États-Unis ont demandé au Groupe spécial de rejeter la demande des Communautés européennes et de constater, sur la base du raisonnement suivi par des groupes spéciaux antérieurs au

¹⁹⁸ *Ibid.*, paragraphe 45.

¹⁹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.1; première communication des Communautés européennes au Groupe spécial, paragraphes 247 à 258 et 260; rapport du Groupe spécial, pages A-49 à A-51.

titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord, "que les tierces parties dans la présente procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation".²⁰⁰

234. Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué aux parties une décision par laquelle il rejetait la demande des Communautés européennes et indiquait ce qui suit:

... nous n'estimons pas que l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* exige que les tierces parties reçoivent toutes les communications des parties présentées avant la réunion (y compris les communications présentées à titre de réfutation) dans le cadre d'une procédure accélérée au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* qui prévoit une seule réunion des parties et des tierces parties avec le groupe spécial.²⁰¹

235. Les Communautés européennes font appel de cette décision préliminaire interprétative du Groupe spécial. À leur avis, la règle 9 des procédures de travail adoptées par le Groupe spécial en l'espèce (les "Procédures de travail") est contraire à l'article 10:3 du Mémorandum d'accord et ne respecte pas les droits accordés aux tierces parties au titre du Mémorandum d'accord. Selon les Communautés européennes, même si les groupes spéciaux ont un certain pouvoir discrétionnaire pour établir leurs propres procédures de travail, ils ne peuvent pas déroger aux dispositions contraignantes du Mémorandum d'accord, y compris la prescription figurant à l'article 10:3 du Mémorandum d'accord selon laquelle "[l]es tierces parties *recevront* les communications présentées par les parties au différend à la *première réunion du groupe spécial*". (pas d'italique dans l'original) De l'avis des Communautés européennes, cette prescription signifie que les tierces parties ont le droit de recevoir *toutes* les communications écrites présentées *avant* la *première* réunion du groupe spécial - même si, comme c'est le cas dans de nombreuses procédures au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord, il n'y a qu'une réunion avec le groupe spécial.

236. Nous allons examiner brièvement le contexte factuel dans lequel s'inscrit le présent appel. Les Procédures de travail prévoient la présentation au Groupe spécial de deux communications écrites par chaque partie, suivies d'une seule réunion du Groupe spécial. Le Groupe spécial a communiqué ses Procédures de travail proposées aux parties le 20 décembre 2000 et leur a demandé de faire des observations à ce sujet à la réunion d'organisation du Groupe spécial devant avoir lieu le jour suivant. La partie pertinente de la règle 9 proposée disposait ce qui suit:

Les tierces parties *recevront* des copies des *premières communications écrites* des parties. Toute partie peut décider de

²⁰⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.2. (note de bas de page omise)

²⁰¹ *Ibid.*, paragraphe 6.3, alinéa 2.

fournir aux tierces parties une copie de sa communication présentée à titre de réfutation ou autres communications. (pas d'italique dans l'original)

237. Aucune des parties n'a formulé d'observations au sujet de la règle 9 proposée à la réunion d'organisation.²⁰² Les Procédures de travail adoptées par le Groupe spécial - y compris la partie de la règle 9 précitée - ont été communiquées aux parties le 22 décembre 2000 et aux tierces parties le 4 janvier 2001.

238. Dans leur première communication au Groupe spécial, présentée le 17 janvier 2001, les Communautés européennes ont demandé au Groupe spécial de modifier la règle 9 des Procédures de travail pour permettre aux tierces parties de recevoir des copies de *toutes* les communications déposées par les parties avant l'unique réunion du Groupe spécial.²⁰³ Les États-Unis se sont opposés à la demande dans leur première communication écrite, présentée au Groupe spécial le 7 février 2001. Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué sa décision par laquelle il rejetait la demande des Communautés européennes.

239. Nous notons en outre que, dans les procédures au titre de l'article 21:5, qui font l'objet de délais beaucoup plus courts que les délais applicables au titre de l'article 12:8 du Mémoire d'accord

²⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.3, alinéa 11.

²⁰³ À titre d'information, nous notons que les Communautés européennes, en tant que tierce partie dans quatre procédures distinctes au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord, ont demandé à un groupe spécial au titre de l'article 21:5 de modifier une règle de ses procédures de travail qui était semblable à la partie contestée de la règle 9 des Procédures de travail. Deux de ces groupes spéciaux ont rejeté la demande des Communautés européennes. (Rapport du Groupe spécial *Australie - Mesures visant les importations de saumons - Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000, paragraphes 7.5 et 7.6; et rapport du Groupe spécial *Australie - Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles - Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS126/RW et Corr.1, adopté le 11 février 2000, paragraphes 3.9 et 3.10) Selon les États-Unis, une décision similaire rejetant la demande des Communautés européennes a été prise par un groupe spécial dans une troisième affaire, mais elle n'a pas été publiée car les parties ont finalement trouvé une solution mutuellement acceptable. (Rapport du Groupe spécial *États-Unis - Droit antidumping sur les semi-conducteurs pour mémoires RAM dynamiques (DRAM) de un mégabit ou plus, originaires de Corée - Recours de la Corée à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS99/RW, 7 novembre 2000; décision du Groupe spécial concernant la demande des CE visant à avoir accès aux communications présentées à titre de réfutation par les parties, 27 juin 2000, reproduite partiellement dans la première communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphe 236; rapport du Groupe spécial, page A-113) Un groupe spécial a accepté de modifier ses procédures de travail pour permettre aux tierces parties à la procédure de recevoir toutes les communications écrites présentées par les parties avant la seule réunion de fond du groupe spécial. (Rapport du Groupe spécial *Canada - Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers - Recours des États-Unis et de la Nouvelle-Zélande à l'article 21:5 du Mémoire d'accord ("Canada - Produits laitiers (article 21:5 - États-Unis et Nouvelle-Zélande)"), WT/DS103/RW, WT/DS113/RW, adopté le 18 décembre 2001, infirmé par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS103/AB/RW, WT/DS113/AB/RW, paragraphes 2.32 à 2.35) C'était la première fois que cette question était soulevée en appel.*

d'accord²⁰⁴, les groupes spéciaux ont adopté la pratique consistant à tenir une seule réunion avec les parties, et non deux réunions. Dans le même temps, les groupes spéciaux au titre de l'article 21:5 ont toujours eu pour pratique d'exiger des parties qu'elles déposent deux communications écrites.

240. Nous commençons notre examen de l'appel des Communautés européennes par l'article 12:1 du Mémoire d'accord, qui dispose que les groupes spéciaux "suivront" les procédures de travail énoncées dans l'Appendice 3 du Mémoire d'accord "à moins qu'ils n'en décident autrement après avoir consulté les parties au différend". Nous observons, tout d'abord, que le Mémoire d'accord et, en particulier, les paragraphes 5, 6 et 7 de l'Appendice 3 du Mémoire d'accord, "prévoient deux étapes distinctes dans une procédure de groupe spécial".²⁰⁵ La "première étape" comprend les premières communications écrites des parties et la première réunion du groupe spécial, tandis que la "deuxième étape" comprend les deuxièmes communications écrites – ou communications présentées à titre de "réfutation" – et la deuxième réunion avec le groupe spécial.²⁰⁶ Cependant, aucune disposition du Mémoire d'accord n'impose expressément aux groupes spéciaux de tenir deux réunions avec les parties, ou d'obliger les parties à présenter deux communications écrites.

241. Nous avons déjà fait observer ce qui suit:

[b]ien que les groupes spéciaux aient une certaine latitude pour établir leurs propres procédures de travail, cette latitude ne permet pas de modifier les dispositions de fond du Mémoire d'accord. ... Rien dans le Mémoire d'accord n'autorise un groupe spécial à ne pas tenir compte d'autres dispositions expresses du Mémoire d'accord ou à les modifier.²⁰⁷

242. Dans le présent appel, nous devons déterminer si, en refusant d'exiger que les tierces parties aient accès aux deuxièmes communications, présentées à titre de "réfutation", qui ont été déposées avant la seule réunion de fond avec le Groupe spécial, celui-ci a agi d'une manière incompatible avec une quelconque disposition du Mémoire d'accord.

²⁰⁴ L'article 21:5 du Mémoire d'accord prévoit que les groupes spéciaux achèveront leurs travaux dans un délai de 90 jours, tandis que l'article 12:6 et 12:8 du Mémoire d'accord prévoit que les groupes spéciaux distribueront leurs rapports dans un délai de six mois.

²⁰⁵ Rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles*, WT/DS56/AB/R et Corr.1, adopté le 22 avril 1998, paragraphe 79.

²⁰⁶ Rapport de l'Organe d'appel *Argentine – Textiles et vêtements*, *supra*, note de bas de page 205, paragraphe 79.

²⁰⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Inde – Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DS50/AB/R, adopté le 16 janvier 1998, paragraphe 92.

243. Pour ce qui est des dispositions du Mémorandum d'accord régissant les droits des tierces parties, nous avons déjà fait observer que, tel que le Mémorandum d'accord se présente actuellement, les droits des tierces parties dans une procédure de groupe spécial sont limités aux droits prévus à l'article 10 et dans l'Appendice 3 du Mémorandum d'accord.²⁰⁸ Au-delà de ces garanties minimales, les groupes spéciaux ont le pouvoir discrétionnaire d'accorder des droits de participation additionnelle aux tierces parties dans des cas particuliers, pour autant que ces droits "renforcés" sont compatibles avec les dispositions du Mémorandum d'accord et les principes d'une procédure régulière.²⁰⁹ Cependant, les groupes spéciaux n'ont pas le pouvoir discrétionnaire de limiter les droits garantis aux tierces parties par les dispositions du Mémorandum d'accord.

244. Dans le présent appel, les Communautés européennes allèguent que les Procédures de travail adoptées par le Groupe spécial sont incompatibles avec les droits accordés aux tierces parties conformément à l'article 10:3 du Mémorandum d'accord, qui dispose ce qui suit:

Les tierces parties *recevront* les communications présentées par les parties au différend à la *première réunion* du groupe spécial. (pas d'italique dans l'original)

245. L'article 10:3 du Mémorandum d'accord contient un libellé impératif. D'après ses termes, les tierces parties "recevront les communications présentées par les parties au différend à la *première réunion* du groupe spécial". (pas d'italique dans l'original) L'article 10:3 ne dit *pas* que les tierces parties recevront "les *premières* communications" des parties, mais plutôt qu'elles recevront "*les* communications" des parties. (pas d'italique dans l'original) Le nombre de communications que les tierces parties sont en droit de recevoir n'est *pas* indiqué. En fait, l'article 10:3 définit les communications que les tierces parties sont en droit de recevoir en faisant référence à une étape spécifique de la procédure – la première réunion du groupe spécial.²¹⁰ Il s'ensuit, à notre avis, que, au titre de cette disposition, les tierces parties doivent obtenir toutes les communications qui ont été présentées par les parties au groupe spécial jusqu'à la première réunion de celui-ci, quel que soit le

²⁰⁸ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Loi antidumping de 1916 ("États-Unis – Loi de 1916")*, WT/DS136/AB/R, WT/DS162/AB/R, adopté le 26 septembre 2000, paragraphe 145.

²⁰⁹ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Loi de 1916, supra*, note de bas de page 208, paragraphe 150. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *CE – Hormones, supra*, note de bas de page 40, paragraphe 154.

²¹⁰ Nous notons, à cet égard, que le paragraphe 6 de l'Appendice 3 du Mémorandum d'accord lie aussi les droits de participation des tierces parties à cette étape de la procédure. Il indique que les tierces parties "*seront invitées par écrit à présenter leurs vues au cours d'une séance de la première réunion de fond du groupe spécial*". (pas d'italique dans l'original)

nombre de ces communications, y compris les éventuelles communications présentées à titre de réfutation qui ont été déposées avant la première réunion.²¹¹

246. D'après le raisonnement du Groupe spécial, cependant, l'emploi du mot "première" à l'article 10:3 "présuppose à l'évidence un contexte dans lequel il y a plus d'une réunion d'un groupe spécial".²¹² Le Groupe spécial a conclu de cette "présupposition" que, dans une procédure prévoyant une seule réunion du groupe spécial, il fallait "interpréter [l'article 10:3] comme limitant les droits des tierces parties dans [cette] procédure au droit de recevoir *uniquement* les *premières* communications écrites, mais pas les réfutations écrites".²¹³

247. À notre avis, l'interprétation de l'article 10:3 du Mémoire d'accord doit être effectuée à partir des termes mêmes de la disposition. Nous avons noté que le texte de l'article 10:3 ne limite pas le nombre de communications que les tierces parties peuvent recevoir avant la "première réunion". Nous ne voyons aucune raison de "présupposer" qu'une telle limitation s'applique dans les cas où la "première réunion" avec le Groupe spécial s'avère être la seule réunion. Le Mémoire d'accord ménage aux groupes spéciaux une flexibilité leur permettant, lorsqu'ils établissent leurs procédures, de demander plus d'une communication avant la première réunion, et le Mémoire d'accord prévoit aussi que les groupes spéciaux peuvent, finalement, ne tenir qu'une seule réunion. Le texte de l'article 10:3 applique la même règle dans chaque cas - les tierces parties sont en droit de recevoir les communications présentées à la première réunion.

248. Nous interprétons la référence à la "première réunion" comme indiquant la flexibilité qui existe dans la procédure des groupes spéciaux au titre du Mémoire d'accord. Ainsi, dans toute procédure, même si seulement une réunion avec les parties est initialement prévue, il ne peut être exclu qu'une deuxième réunion aura lieu ultérieurement. Les groupes spéciaux ont le pouvoir discrétionnaire de demander une telle réunion additionnelle avec les parties, et les parties peuvent aussi demander une telle réunion avec le groupe spécial durant la phase de réexamen intérimaire.²¹⁴ Le libellé de l'article 10:3 prévoit cette flexibilité en mentionnant d'une façon générale la "première réunion", qui peut faire partie d'une série de réunions ou être la seule réunion.

²¹¹ Nous notons, à ce sujet, que le Mémoire d'accord ne limite pas le nombre de communications que les groupes spéciaux peuvent demander aux parties avant la première réunion.

²¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.3, alinéa 5.

²¹³ *Ibid.*, alinéa 9. (pas d'italique dans l'original)

²¹⁴ Le paragraphe 12 de l'Appendice 3 du Mémoire d'accord reconnaît que le calendrier type des groupes spéciaux peut être ajusté pour permettre des "réunions supplémentaires avec les parties", y compris éventuellement une réunion durant la phase de réexamen intérimaire.

249. Notre interprétation de l'article 10:3 est aussi compatible avec le contexte de cette disposition. L'article 10:1 dispose que les groupes spéciaux doivent prendre "pleinement" en compte les intérêts des Membres autres que les parties au différend, et l'article 10:2 impose aux groupes spéciaux de donner aux tierces parties "la possibilité de se faire entendre". L'article 10:3 garantit que, jusqu'à une phase définie de la procédure des groupes spéciaux, les tierces parties peuvent participer pleinement à la procédure, sur la base des mêmes communications écrites que les parties elles-mêmes. L'article 10:3 cherche par là à garantir que les tierces parties puissent participer à une séance de la première réunion avec le groupe spécial d'une manière complète et utile, ce qui ne serait pas possible si les tierces parties étaient privées des communications écrites présentées au groupe spécial avant cette réunion. En outre, les groupes spéciaux eux-mêmes tireront ainsi davantage parti des contributions faites par les tierces parties et pourront donc mieux prendre "pleinement" en compte les intérêts des Membres, comme le prescrit l'article 10:1 du Mémoire d'accord.

250. À cet égard, nous relevons que nous sommes d'accord avec le Groupe spécial *Canada - Produits laitiers (article 21:5 - États-Unis et Nouvelle-Zélande)*, qui a fait le raisonnement suivant:

[Les tierces parties ne peuvent participer en connaissance de cause, et donc utilement, que si elles] ont reçu tous les renseignements que les parties ont échangés avant la séance en question. Sans cela, les tierces parties risqueraient de se trouver dans une situation où leurs déclarations orales à la réunion seraient entièrement ou en partie sans objet ou sans intérêt face aux deuxièmes communications des parties auxquelles elles n'avaient pas accès. Si les tierces parties n'avaient pas accès à toutes les communications présentées par les parties au différend à la première réunion du groupe spécial, les communications de tierces parties insuffisamment informées risqueraient de retarder indûment la procédure du groupe spécial et ... pourraient empêcher le Groupe spécial de "tirer parti d'une contribution utile des tierces parties qui pourrait aider le Groupe spécial à procéder à l'évaluation objective prescrite à l'article 11 du Mémoire d'accord".²¹⁵ (note de bas de page omise)

251. Pour ces raisons, nous pensons que l'article 10:3 exige que les tierces parties reçoivent toutes les communications présentées par les parties jusqu'au moment de la première réunion du groupe spécial à laquelle les tierces parties participent - que cette réunion soit la première de deux réunions du groupe spécial, ou la première et l'unique réunion du groupe spécial. Interprété de cette façon, l'article 10:3 a le même sens, et peut être appliqué de la même manière, quel que soit le nombre de réunions du groupe spécial tenues dans une affaire particulière.

²¹⁵ Rapport du Groupe spécial, *supra*, note de bas de page 203, paragraphe 2.34.

252. Nous constatons, par conséquent, que, en décidant de rejeter la demande des Communautés européennes tendant à modifier la règle 9 des Procédures de travail du Groupe spécial, le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article 10:3 du Mémoire d'accord.

XII. Appels conditionnels

253. Les Communautés européennes forment quatre appels conditionnels et nous demandent d'examiner des allégations pour lesquelles le Groupe spécial a appliqué le principe d'économie jurisprudentielle.²¹⁶ Elles déclarent que ces appels ne sont formés que "pour le cas où [l'Organe d'appel] devait infirmer les constatations du Groupe spécial qui ont conduit celui-ci à appliquer le principe d'économie jurisprudentielle".²¹⁷ Les Communautés européennes indiquent expressément qu'elles ne contestent *pas* l'application du principe d'économie jurisprudentielle par le Groupe spécial *en soi*, et qu'elles considèrent que "le Groupe spécial s'est effectivement prononcé sur tous les éléments du programme de subvention à l'examen et a, par conséquent, déjà donné des indications suffisamment précises ...".²¹⁸

254. Les États-Unis relèvent que "les conditions qui amèneraient l'Organe d'appel à examiner l'une quelconque de ces allégations ne sont pas claires".²¹⁹

255. Dans le présent rapport, nous avons confirmé toutes les constatations du Groupe spécial faisant l'objet de l'appel. Par conséquent, en tout état de cause, aucune des conditions sur lesquelles repose l'appel des Communautés européennes n'existe, et il n'est pas nécessaire que nous examinions les appels conditionnels.

XIII. Constatations et conclusions

256. Pour les raisons exposées dans le présent rapport, l'Organe d'appel:

- a) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.30 et 8.43 de son rapport, selon laquelle la mesure ETI entraîne l'abandon de recettes "normalement exigibles" et donne lieu de ce fait à une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*;

²¹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 8.108, 8.162 et 8.163, et 8.171.

²¹⁷ Communication des Communautés européennes en tant qu'appelant, paragraphe 31.

²¹⁸ *Ibid.*, paragraphe 30.

²¹⁹ Communication des États-Unis en tant qu'intimé, paragraphe 13.

- b) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.75 et 9.1 a) de son rapport, selon laquelle la mesure ETI prévoit des subventions "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*;
- c) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.107 et 9.1 a) de son rapport, selon laquelle la mesure ETI, considérée dans son ensemble, n'entre pas dans le champ d'application de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* en tant que mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère;
- d) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.122 et 9.1 c) de son rapport, selon laquelle la mesure ETI donne lieu à des subventions à l'exportation incompatibles avec les obligations des États-Unis au titre des articles 3:3, 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*;
- e) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.158 et 9.1 d) de son rapport, selon laquelle la mesure ETI est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 parce qu'elle soumet les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine;
- f) confirme la constatation formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 8.170 et 9.1 e) de son rapport, selon laquelle les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions dont il a été constaté, dans la procédure initiale, qu'elles étaient des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et selon laquelle les États-Unis n'ont donc pas pleinement mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*; et
- g) constate que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article 10:3 du Mémoire d'accord en refusant, par sa décision du 21 février 2001, reproduite au paragraphe 6.3 de son rapport, de décider que toutes les communications écrites des parties déposées avant l'unique réunion du Groupe spécial devaient être fournies aux tierces parties.

257. L'Organe d'appel *recommande* que l'ORD demande aux États-Unis de rendre la mesure ETI, dont il a été constaté dans le présent rapport, et dans le rapport du Groupe spécial tel qu'il est modifié par le présent rapport, qu'elle était incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, des articles 3:3, 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article III:4 du GATT de 1994, conforme à leurs obligations au titre de ces accords, et que l'ORD demande aux États-Unis de mettre pleinement en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD concernant l'affaire *États-Unis - FSC*, adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*.

Texte original signé à Genève le 21 décembre 2001 par:

Florentino P. Feliciano
Président de la section

A.V. Ganesan
Membre

Yasuhei Taniguchi
Membre