

ANNEXE A

Premières communications des parties

Table des matières		Page
Annexe A-1	Première communication écrite des Communautés européennes	A-2
Annexe A-2	Première communication écrite des États-Unis	A-57

ANNEXE A-1

PREMIÈRE COMMUNICATION ÉCRITE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(17 janvier 2001)

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
1. INTRODUCTION.....	5
2. ÉLÉMENTS FACTUELS	5
3. ANALYSE JURIDIQUE	10
3.1 Introduction	10
3.2 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir des subventions	11
3.2.1 <i>Les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le régime FSC.....</i>	<i>11</i>
3.2.2 <i>Les modifications apportées par la Loi sur le remplacement du régime FSC</i>	<i>12</i>
3.2.3 <i>Il n'est pas pertinent et il est trompeur de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion du revenu imposable" et non comme une exemption</i>	<i>13</i>
3.2.4 <i>Le régime de remplacement des FSC donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles</i>	<i>15</i>
3.2.5 <i>Il y a deux subventions qui peuvent être distinguées</i>	<i>17</i>
3.2.6 <i>Le régime de remplacement des FSC prévoit aussi des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture.....</i>	<i>18</i>
3.2.7 <i>Conclusion</i>	<i>18</i>
3.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation.....	18
3.3.1 <i>Introduction - Le régime de remplacement des FSC en tant que subvention à l'exportation.....</i>	<i>18</i>
3.3.2 <i>C'est avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale, et non avec celui des ventes à l'étranger de produits d'origine étrangère qu'il convient de procéder à des comparaisons</i>	<i>19</i>
3.3.2.1 <i>Introduction – L'argumentation des États-Unis</i>	<i>19</i>
3.3.2.2 <i>La référence correcte pour les biens produits aux États-Unis</i>	<i>20</i>
3.3.2.3 <i>Application du régime de remplacement des FSC</i>	<i>23</i>
3.3.3 <i>Le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est également subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée.....</i>	<i>24</i>

3.3.4	<i>L'article 3.1 a) indique expressément qu'une subvention est prohibée, que la condition de subordination aux résultats à l'exportation soit exclusive ou qu'elle figure parmi d'autres.....</i>	27
3.3.5	<i>Le choix d'être assujéti à l'impôt aux États-Unis aurait pour un producteur étranger de telles conséquences qu'on ne peut s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique.....</i>	29
3.3.6	<i>Conclusion</i>	32
3.4	Les subventions de remplacement sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative.....	32
3.4.1	<i>Introduction.....</i>	32
3.4.2	<i>Les subventions du régime de remplacement des FSC sont visées par le point e).....</i>	33
3.5	Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC	34
3.5.1	<i>Introduction – Les règles des États-Unis</i>	34
3.5.2	<i>Article 3.1 b) de l'Accord SMC</i>	35
3.5.3	<i>La subvention de remplacement de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés</i>	36
3.5.4	<i>La subvention de remplacement élargie.....</i>	38
3.5.5	<i>Conclusion</i>	38
3.6	Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'Accord SMC	38
3.7	Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994	39
3.7.1	<i>La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription"</i>	39
3.7.2	<i>Les pièces et les matières nationales sont "similaires" par rapport aux produits importés.....</i>	40
3.7.3	<i>La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" l'"utilisation" des produits en question sur le marché intérieur</i>	41
3.7.4	<i>Les produits importés sont soumis à un "traitement moins favorable"</i>	43
3.7.5	<i>Des précédents et l'Accord sur les MIC confirment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article III:4.....</i>	44
3.7.6	<i>Conclusion</i>	45
3.8	Les subventions de remplacement sont également incompatibles avec l'Accord sur l'agriculture	45
3.8.1	<i>Introduction.....</i>	45

	<u>Page</u>
3.8.2 <i>Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture</i>	46
3.8.3 <i>À titre subsidiaire, les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec l'article 9:1 du même accord</i>	47
3.9 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000	48
3.10 Les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai que celui-ci a fixé	49
4. EXCEPTION PRÉLIMINAIRE: DROITS DES TIERCES PARTIES EN VERTU DES PROCÉDURES DE TRAVAIL DU GROUPE SPÉCIAL	49
5. CONCLUSION	51
ANNEXE	53
Liste des pièces	56

1. INTRODUCTION

1. La Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux (la "Loi sur le remplacement du régime FSC"), adoptée le 15 novembre 2000 en tant que Loi générale des États-Unis n° 106-519, est la mesure prise ostensiblement par les États-Unis pour se conformer aux recommandations et aux décisions de l'ORD qui ont résulté de la procédure antérieure de Groupe spécial.¹ Pour les raisons que les CE expliqueront en détail ci-après, elle n'a pas permis aux États-Unis de se mettre en conformité avec ces recommandations et décisions. Bien que la Loi sur le remplacement du régime FSC porte abrogation de ce régime, il continuera d'être à la disposition de toutes les FSC existantes jusqu'au 1^{er} janvier 2002 et de s'appliquer à certaines de leurs transactions pendant une période indéterminée. En outre, pour les transactions auxquelles le régime FSC ne s'applique plus, cette loi offre un régime de remplacement qui accroît et élargit les subventions qui pouvaient être obtenues au titre du régime FSC sans qu'elles cessent d'être subordonnées aux résultats à l'exportation ou à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

2. La description des éléments factuels (section 2) est limitée aux renseignements essentiels. Des indications plus détaillées sur la mesure des États-Unis sont données lorsque cela est nécessaire dans le cadre de l'analyse juridique (section 3). Avant de conclure, les CE demanderont au Groupe spécial de préciser par une décision préliminaire les droits des tierces parties dans cette procédure (section 4).

2. ÉLÉMENTS FACTUELS

3. Le Groupe spécial connaît bien la genèse de ce différend du fait du travail qu'il a accompli en tant que Groupe spécial initial pour rédiger son rapport, dont le contenu a été presque intégralement confirmé par l'Organe d'appel, à l'exception de la modification apportée au raisonnement relatif à la violation de l'*Accord sur l'agriculture*. Les recommandations du Groupe spécial ont été adoptées par l'Organe de règlement des différends le 20 mars 2000.²

4. Les propositions initiales faites par les États-Unis pour se conformer aux recommandations de l'ORD, par exemple en réduisant le niveau des abattements fiscaux, ont été rejetées par des groupes d'entreprises américaines qui ont exercé de fortes pressions pour conserver leurs avantages. Selon *Inside US Trade* du 24 mars 2000:

Les grandes entreprises qui risquent de perdre des milliards de dollars en avantages fiscaux au cas où le régime FSC serait modifié ont lutté très énergiquement pour rétablir les avantages de ce régime. Elles espèrent que les États-Unis consentiront à n'apporter à celui-ci que des changements de pure forme ...³

5. En conséquence, les États-Unis ont décidé d'essayer de se conformer aux recommandations de l'ORD en remplaçant le régime FSC par d'autres dispositions fiscales qui maintiendraient les mêmes avantages.

6. Les intentions des États-Unis ont été officiellement communiquées pour la première fois le 2 mai 2000 lorsque M. Eizenstat, Secrétaire adjoint au Trésor, est venu à Bruxelles exposer les grandes lignes d'une proposition à la Commission.

¹ *États-Unis – Traitement fiscal des "Sociétés de ventes à l'étranger"*. Rapports du Groupe spécial (WT/DS108/R, 8 octobre 1999) et de l'Organe d'appel (AB-1999-9, WT/DS108/AB/R, 24 février 2000) adoptés par l'ORD le 20 mars 2000.

² Document WT/DS108/10 du 24 mars 2000.

³ L'extrait pertinent constitue la pièce n° 1 des CE.

7. Cette proposition initiale des États-Unis aurait comporté l'abrogation du régime FSC actuel et son remplacement par un régime fiscal à option en vertu duquel les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" des "sociétés admissibles" seraient imposés à un taux de 12,17 pour cent ou de 24,5 pour cent. Le texte de cette proposition constitue la pièce n° 2 des CE.

8. Ce nouveau régime fiscal à option aurait été en substance très analogue au régime FSC. Le taux d'imposition de 12,17 pour cent ne se serait appliqué que si la méthode dite de la "marge de tolérance" avait été utilisée pour calculer les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" et correspondait à l'avantage qui aurait été obtenu au titre du FSC en utilisant les règles de fixation administrative des prix (12,17 pour cent étant équivalent aux 8/23 de 35 pour cent) et le taux de 24,5 pour cent se serait appliqué dans les autres cas (24,5 pour cent représentant environ le double de 12,17 pour cent).

9. En outre, une "société admissible" aurait été définie comme une société étrangère qui

- i) est dirigée hors des États-Unis et
- ii) exerce pour se procurer ses "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" une activité économique hors des États-Unis.⁴

et les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" auraient dû être tirés par une "société admissible" de la vente, de la location-vente ou de la location de produits

- i) fabriqués par une "société du secteur manufacturier admissible",
- ii) vendus, mis en location-vente ou loués pour être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis, et
- iii) dont la valeur loyale et marchande imputable à des éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent.⁵

10. Par rapport au régime FSC le principal changement apporté était que l'avantage du nouveau régime aurait également pu être obtenu pour les ventes à l'étranger de certains produits manufacturés étrangers (dont la valeur loyale et marchande imputable à des éléments d'origine étrangère ne dépassait pas 50 pour cent).

11. De l'avis des États-Unis, il aurait résulté de l'application élargie du régime à option tant aux ventes à l'étranger qui sont des exportations (ce qui implique une fabrication aux États-Unis) qu'aux ventes à l'étranger qui ne sont pas des exportations (ce qui implique une fabrication à l'étranger) que ce régime n'aurait pas été subordonné aux exportations.

12. Le 26 mai 2000, par une lettre de M. Lamy, membre de la Commission, à M. Eizenstat, les CE ont clairement indiqué que cette proposition était à leur avis inacceptable parce qu'elle ne remplissait pas les conditions de la compatibilité avec les règles de l'OMC (pièce n° 3 des CE).

13. Le 28 juillet 2000, M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, a écrit à M. Lamy, membre de la Commission, pour lui faire part de l'adoption par la Commission des voies et moyens, le 27 juillet, du projet de loi destiné à remplacer le régime FSC. Le texte soumis au Congrès éliminait certains des éléments accessoires de la proposition du 2 mai comme la nécessité de créer une société étrangère pour canaliser les ventes, mais les États-Unis n'en persistaient pas moins à maintenir fondamentalement le même régime en en affinant la forme pour le rendre, selon eux, plus facile à

⁴ Voir la page 2 de la proposition des États-Unis dans la pièce n° 1 des CE.

⁵ Voir la page 2 de la proposition des États-Unis dans la pièce n° 1 des CE.

défendre au sein de l'OMC tout en assurant des avantages équivalents aux bénéficiaires du régime FSC.

14. M. Lamy a écrit le 31 août 2000 à M. Eizenstat pour lui faire part de ses préoccupations concernant le contenu du projet de loi qui, selon lui, n'éliminait pas les infractions aux règles de l'OMC que comportait le régime FSC (pièce n° 4 des CE).

15. Le projet de loi a finalement été adopté par le Congrès des États-Unis et après signature le 15 novembre 2000 est devenu la loi intitulée *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*. Le texte de cette loi est joint en tant que pièce n° 5 des CE. Une explication de ses dispositions est donnée dans le document de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis intitulé *Explication technique de l'amendement proposé par le Sénat à la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux, H.R. 4986 (JCX-111-00) du 1^{er} novembre 2000 (pièce n° 5A des CE)*.

16. L'intention de maintenir l'effet du régime FSC transparaît en particulier dans la déclaration⁶, figurant dans le document explicatif de la Commission mixte sur la fiscalité, selon laquelle, pendant l'"intervalle de temps" jusqu'à la publication des directives administratives concernant la mise en œuvre du nouveau régime, les contribuables pourront appliquer les principes du règlement d'application et des autres directives administratives actuellement en vigueur au titre du régime FSC.

17. Le titre de la loi est trompeur à plusieurs égards. Premièrement, elle n'abroge pas entièrement le régime FSC mais autorise son maintien pendant une période indéterminée, comme les CE l'expliqueront plus en détail dans la section 3.9 ci-après. Deuxièmement, elle ne concerne les revenus "extraterritoriaux" dans aucune des acceptions effectives de cet adjectif. Les revenus auxquels elle se rapporte peuvent être entièrement obtenus aux États-Unis. Il semble que les États-Unis utilisent le terme "extraterritoriaux" dans le sens d'"exportation" ou de "tirés de ventes destinées à la consommation étrangère". Enfin, le mot "exclusion" prête à confusion parce que la loi ne fait rien d'autre qu'exempter d'impôt un certain montant de revenus selon des modalités différentes du point de vue de la forme mais non du point de vue du fond de celles du régime FSC. C'est pourquoi les CE donneront à la loi le nom de "Loi sur le remplacement du régime FSC".

18. La nature du nouveau régime mis en place par la Loi sur le remplacement du régime FSC (que les CE appelleront "régime de remplacement des FSC" pour le distinguer de son prédécesseur) est succinctement mais bien décrite dans un rapport du Service de recherche du Congrès *The Foreign Sales Corporation Tax Benefit for Exporting and the World Trade Organization*, comme suit⁷:

Le projet de loi H.R. 4986 commence par exempter d'impôt aux États-Unis les "revenus extraterritoriaux" et définit ensuite ces revenus et une chaîne d'autres concepts de façon à limiter l'exemption aux exportations des États-Unis par une entreprise et à un montant correspondant de revenus provenant d'opérations à l'étranger. Le maillon initial de la chaîne des définitions est celui de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", qui sont généralement constitués par des biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis. Cela couvre d'une manière générale tout l'éventail des exportations américaines mais le projet de loi exclut expressément les mêmes articles que le régime FSC: certains biens incorporels, le pétrole et le gaz, le bois d'œuvre

⁶ Pièce n° 5A des CE, page 20.

⁷ Rapport du Service de recherche du Congrès sur les avantages fiscaux accordés aux sociétés de vente à l'étranger au titre de l'exportation et l'Organisation mondiale du commerce, *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, spécialiste des finances publiques. Division de l'administration et des finances (mis à jour le 22 septembre 2000) – pièce n° 6 des CE.

brut, les exportations prohibées et les biens dont les quantités disponibles sont insuffisantes. À la différence du régime FSC, toutefois, les produits militaires ouvriraient apparemment droit aux mêmes avantages que les autres exportations. Et à la différence du concept parallèle de biens d'exportation dans le régime FSC, les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent être fabriqués en partie hors des États-Unis. Toutefois, 50 pour cent au plus de la valeur des biens remplissant les conditions requises peut être ajoutée hors des États-Unis.

Le maillon suivant est constitué par les "recettes brutes du commerce extérieur" que le projet de loi définit comme les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et qui sont un concept parallèle à celui des recettes brutes du régime FSC. Comme dans ce régime, une entreprise ne serait traitée comme obtenant des recettes brutes du commerce extérieur que si elle est à l'origine de processus économiques à l'étranger. Toutefois, les conditions de direction étrangère de la FSC (voir plus haut, page 4) n'auraient pas à être remplies.

Le projet de loi définit ensuite les "revenus du commerce extérieur" comme des revenus imposables qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur. Il donne à une partie déterminée de ces revenus le nom de "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" et, conformément à cette appellation, lui accorde une exemption d'impôt. Il fixe les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises (et donc l'exclusion) à 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur, 15 pour cent des revenus du commerce extérieur ou 30 pour cent des revenus imputables aux processus économiques à l'étranger engagés conformément aux conditions fixées pour les recettes brutes du commerce extérieur. (La règle exemptant d'impôt 30 pour cent des revenus a un effet analogue à celui de la règle du régime FSC applicable aux entreprises qui déterminent leurs prix selon le principe de la libre concurrence.) Comme c'était le cas pour le régime FSC et pour la proposition dont le Congrès avait été saisi en mai, ces règles ont pour résultat arithmétique que de 15 à 30 pour cent des revenus des entreprises remplissant les conditions requises peuvent être exemptés d'impôt aux États-Unis.

19. Les principales caractéristiques du régime de remplacement des FSC sur lesquelles les CE souhaitent appeler l'attention à ce stade en le comparant avec le régime auquel il se substitue sont les suivantes⁸:

- Le régime de remplacement des FSC préserve les avantages fiscaux pouvant être obtenus en vertu du régime FSC et envisagés dans la proposition initiale de mai 2000 des États-Unis, à savoir une exemption d'impôt pour un montant se situant entre 15 et 30 pour cent des revenus à l'exportation. Les formules servant à calculer le montant exclu des revenus imposables sont, du point de vue arithmétique, équivalentes à celles du régime FSC (comme les CE l'expliqueront plus loin).
- Le régime de remplacement des FSC est toutefois plus simple et plus facile à utiliser que le régime auquel il se substitue. La condition qu'une société étrangère distincte obtienne les revenus exemptés a été éliminée et le fisc américain peut désormais maximiser les avantages fiscaux en appliquant la méthode la plus favorable pour calculer les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises.

⁸ Pour une explication plus complète des différences entre le régime FSC et le régime qui le remplace, le Groupe spécial est invité à consulter les documents reproduits en annexe. Les CE décriront ci-après plus en détail les dispositions de la loi dans la mesure où cela sera nécessaire.

- Le bénéfice du régime de remplacement des FSC peut dans certains cas être obtenu pour les revenus tirés de la vente de biens par des sociétés étrangères qui choisissent d'être traitées comme des sociétés américaines.
- La limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère fixée par le régime FSC a été adaptée aux caractéristiques de la nouvelle loi de manière à englober les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère.

20. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne répond donc aucunement aux préoccupations des CE, du Groupe spécial, de l'Organe d'appel et de l'ORD en ce qui concerne les subventions à l'exportation accordées par le système fiscal américain, qu'il s'efforce simplement de dissimuler. Il a en fait pour but, comme M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint américain l'a laissé entendre quand il a incité le Sénat des États-Unis à adopter le projet de loi, d'éviter des mesures de rétorsion immédiates et de donner aux États-Unis "une chance de faire en sorte que ce différend donne lieu à l'engagement d'une nouvelle procédure".⁹

21. Le Bureau du budget du Congrès a estimé que la Loi sur le remplacement du régime FSC accroîtrait comme cela est indiqué dans le tableau ci-après les dépenses fiscales par rapport à ce régime¹⁰:

Estimation des effets sur le budget de la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux", H.R. 4986, d'après la Commission des finances

[Exercices budgétaires 2001-2010, en millions de dollars]

Disposition	Applicable	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2001-2005	2001-2010
Revenus extraterritoriaux	Généralement ts	-141	-305	-340	-378	423	-466	-514	-566	-623	-687	-1 587	-4 443

Exclusion: Abrogation des dispositions relatives aux FSC 9/30/00.

Légende pour la colonne "Applicable": ts = transaction suivante.

Note: Les chiffres ayant été arrondis, les totaux peuvent être différents de la somme des montants indiqués pour chaque exercice.

Source: Commission mixte de la fiscalité.

22. Bien que déçues de constater que les États-Unis ont refusé de se conformer aux recommandations de l'ORD, les CE se sont efforcées de désamorcer ce différend en espérant que dans un environnement politique calme, il serait plus facile aux États-Unis de finir par le faire. C'est pourquoi elles ont conclu avec les États-Unis un accord de procédure qu'elles ont notifié à l'OMC¹¹ et qui souligne l'importance que les CE attachent au caractère multilatéral du système de règlement des différends de l'OMC.

⁹ Intervention de M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, à l'occasion de l'adoption du projet de loi par la Commission des finances du Sénat, le 19 septembre 2000. D'après *Inside US Trade*, 22 septembre 2000, page 26 (pièce n° 7 des CE).

¹⁰ Tiré du rapport du Sénat du 20 septembre 2000. L'estimation de coût faite le 13 septembre 2000 par le Bureau du budget du Congrès (pièce n° 8 des CE) donnait des chiffres un peu plus élevés.

¹¹ *Mémoire d'accord entre les Communautés européennes et les États-Unis concernant des procédures* au titre des articles 21 et 22 du *Mémoire d'accord sur le règlement des différends et de l'article 4 de l'Accord SMC*, WT/DS108/12, 5 octobre 2000.

23. Le 17 novembre 2000, les CE ont engagé la procédure prévue à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* sur les règles et procédures régissant le règlement des différends ("*Mémorandum d'accord*") en demandant aux États-Unis d'engager des consultations.¹²

24. Des consultations avec les États-Unis sur le régime de remplacement des FSC ont eu lieu le 4 décembre 2000 à Genève. Elles ont permis aux parties de mieux comprendre leurs positions respectives mais n'ont pas abouti au règlement du différend.

25. En conséquence, les CE ont demandé, en vertu de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*, que le Groupe spécial soit reconvoqué pour examiner cette question.¹³ Le Groupe spécial a été établi le 20 décembre 2000.

3. ANALYSE JURIDIQUE

3.1 Introduction

26. De l'avis des CE, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'a pas permis aux États-Unis de se mettre en conformité avec les recommandations et décisions de l'ORD et est incompatible avec les accords visés. Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions tout aussi prohibées en faveur des exportateurs des États-Unis, comme le faisait le régime FSC, et introduit d'autres subventions prohibées pour certaines sociétés de ventes à l'étranger.

27. Il y a désaccord au sujet de l'existence ou de la compatibilité avec les accords visés de mesures prises pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD, au sens de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*. Les États-Unis ont même refusé lors des consultations d'admettre qu'il "n'existait" aucune mesure prise pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD à la date que l'ORD avait fixée pour prendre ces mesures.

28. En conséquence, le Groupe spécial a pour mandat, conformément à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* et à la lumière de l'article 4 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ("*Accord SMC*"), de déterminer si les États-Unis ont retiré la subvention et se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD à la date d'expiration du délai fixé et si les mesures qu'ils ont prises (la Loi sur le remplacement du régime FSC et les dispositions connexes) sont compatibles avec les accords visés.

29. Les CE exposeront dans l'ordre indiqué ci-après les raisons pour lesquelles elles estiment que la Loi sur le remplacement du régime FSC est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des accords visés et que faute d'avoir retiré les subventions dont l'incompatibilité avec l'*Accord SMC* a été constatée et d'avoir mis leur législation en conformité avec leurs obligations au titre de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*, les États-Unis ne se sont pas conformés non plus aux recommandations et décisions de l'ORD concernant le présent différend:

- le régime de remplacement des FSC permet de renoncer à des recettes fiscales qui seraient normalement exigibles, ce qui confère un avantage aux bénéficiaires. Par conséquent, la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit des subventions au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* et relevant de l'*Accord sur l'agriculture*;
- le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, et qui sont accordées spécifiquement au titre d'exportations, ce qui est contraire au point e) de l'Annexe 1 de l'*Accord SMC*;

¹² La demande a été distribuée dans le document WT/DS108/14 du 21 novembre 2000.

¹³ WT/DS108/16, 8 décembre 2000.

- le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*;
- en conséquence, le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*;
- le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*;
- les subventions prévues par le régime de remplacement des FSC sont contraires aux articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, aux articles 3:3 et 8 pris conjointement avec l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*;
- la Loi sur le remplacement du régime FSC contient des dispositions transitoires qui permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000;
- les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans l'affaire *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"*, WT/DS108, pour le 1^{er} novembre 2000, ainsi que l'ORD l'avait spécifié le 12 octobre 2000.

3.2 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi de subventions

3.2.1 Les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le régime FSC

30. Le Groupe spécial se souviendra qu'il a constaté que le régime FSC comportait une contribution financière des pouvoirs publics conférant un avantage et par conséquent donnait lieu à une subvention parce qu'il entraînait l'abandon de recettes normalement exigibles. Comme l'Organe d'appel l'a dit en confirmant la constatation du Groupe spécial¹⁴:

À notre avis, 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 donc 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 exigible" 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.

¹⁴ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

31. Le seul point sur lequel le raisonnement de l'Organe d'appel relatif à l'article premier de l'*Accord SMC* diffère de celui du Groupe spécial a trait à la question de savoir si¹⁵:

... l'expression "normalement exigible" établissait un critère "en l'absence de", selon lequel la base de comparaison appropriée pour déterminer si des recettes étaient "normalement exigibles" était "la situation qui existerait en l'absence des mesures en question ...".

32. Le problème que posait ce critère, selon l'Organe d'appel, tenait au fait qu'il ne s'agissait pas des termes d'un traité et qu'il sous-entendait que transformer une exception à la règle de l'imposition en une exclusion du revenu imposable signifierait qu'il n'y avait aucune subvention. Comme l'a dit l'Organe d'appel¹⁶:

Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en concevant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées.

33. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont également souligné que l'*Accord sur l'OMC* ne restreignait pas le droit (et même "le pouvoir souverain") des Membres de l'OMC d'imposer ou de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes¹⁷, tant qu'ils respectent leurs obligations dans le cadre de l'OMC. Il semble que les États-Unis essaieront de faire valoir que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne donne pas lieu à une subvention parce que les États-Unis ont simplement exercé ce droit et ont choisi de ne pas imposer une catégorie de revenus qu'ils appellent "extraterritoriaux" (ou "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises").

3.2.2 Les modifications apportées par la Loi sur le remplacement du régime FSC

34. La Loi sur le remplacement du régime FSC supprime, sous réserve de diverses dispositions transitoires, les exemptions prévues par le régime FSC et les remplace par un régime en vertu duquel il est dit que certains "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont "exclus" du champ de l'impôt.

35. Ces revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont "exclus" du calcul de l'impôt correspondent arithmétiquement aux revenus du commerce extérieur exemptés en vertu du régime FSC. Le texte du nouvel article 941 a) du Code des impôts, qui définit ce concept, mérite d'être cité intégralement:

1) EN RÈGLE GÉNÉRALE, l'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne pour toute transaction le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à celui des montants suivants qui est le plus élevé:

A) 30 pour cent des revenus tirés par le contribuable d'une transaction représentée par une vente ou une location-vente effectuée à l'étranger,

B) 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur tirées par le contribuable de la transaction, ou

¹⁵ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91, renvoyant au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.45.

¹⁶ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91.

¹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.122 et rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

C) 15 pour cent des revenus du commerce extérieur qui sont tirés par le contribuable de la transaction.

36. Donc, le nouvel article 941 a) 1) A) prévoit une exclusion des revenus imposables égale à 30 pour cent des revenus tirés d'une vente ou d'une location-vente à l'étranger qui correspond à l'exclusion de 30 pour cent offerte au titre du régime FSC quand les règles de fixation administrative des prix ne sont pas suivies (article 923 a) 2)). Le nouvel article 941 a) 1) B) prévoit une exclusion de 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur égale à celle qui peut être obtenue au titre du régime FSC¹⁸ (multiplier 15/23 par 1,83 pour cent donne 1,2 pour cent). Le nouvel article 941 a) 1) C) prévoit une exclusion de 15 pour cent des revenus du commerce extérieur égale à celle qui peut être obtenue au titre du régime FSC¹⁹ (multiplier 15/23 par 23 pour cent donne 15 pour cent).

37. La Loi sur le remplacement du régime FSC simplifie aussi l'obtention de l'avantage en éliminant la nécessité d'une filiale étrangère (la FSC), en supprimant d'autres formalités et en chargeant l'Administration fiscale des États-Unis de déterminer la formule qui maximise, en ce qui concerne chaque transaction, l'avantage pour le contribuable.

38. La première question fondamentale qui se pose est donc celle de savoir si le fait que la Loi sur le remplacement du régime FSC est formulée en termes d'*exclusion* de certains revenus de l'imposition alors que le régime FSC employait le terme "*exempté*" (ainsi que le terme "exclu") signifie qu'il n'y a plus aucune subvention (les Membres de l'OMC étant libres de choisir les catégories de revenus qu'ils imposent).

39. Les CE montreront plus loin que le régime de remplacement des FSC est tout autant une subvention que l'était (et l'est) le régime FSC. Elles expliqueront d'abord pourquoi les États-Unis jouent sur les mots lorsqu'ils allèguent que ce régime diffère du régime FSC en *excluant* des revenus de l'imposition au lieu de les *exempter*. Elles reviendront ensuite aux termes de l'article 1.1 de l'*Accord SMC* tel qu'interprété par le Groupe spécial et par l'Organe d'appel pour démontrer que les modifications de pure forme apportées à leur législation par les États-Unis n'ont rien changé au fait que des recettes normalement exigibles sont abandonnées.

3.2.3 *Il n'est pas pertinent et il est trompeur de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion du revenu imposable" et non comme une exemption*

40. L'Organe d'appel a fait observer, comme les CE l'ont rappelé plus haut²⁰, qu'une distinction purement formelle entre une "exclusion" du revenu imposable et une exemption pourrait constituer un moyen facile mais inapproprié de contourner la prohibition par l'*Accord SMC* des subventions subordonnées aux exportations. Ne serait-ce que pour cette raison, le procédé des États-Unis est voué à l'échec. Les CE expliqueront pourquoi le changement de terme n'est pas pertinent et est trompeur.

41. En fait, les termes " exemption" et "exclusion" peuvent être employés et le sont effectivement de façon assez interchangeable. L'expression "revenus du commerce extérieur exemptés" constitue déjà la première rubrique de l'article 921 du Code des impôts, qui est la disposition de base du régime FSC, et le mot "exclusion", la deuxième. Cette disposition s'appliquait formellement comme une exclusion puisque ces revenus étaient réputés être des "revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" et par conséquent comme non imposables. En réalité, tout le monde reconnaissait, et le Groupe spécial

¹⁸ Articles 923 a) 3) (tel que modifié par l'article 291 a) 4) du Code des impôts) et 925 a) 1) du Code des impôts.

¹⁹ Articles 923 a) 3) (tel que modifié par l'article 291 a) 4) du Code des impôts) et 925 a) 2) du Code des impôts.

²⁰ Paragraphe 31.

comme l'Organe d'appel ont constaté, que le régime FSC exemptait des revenus de l'impôt. La confusion dans la terminologie n'est pas chose nouvelle et les CE vont maintenant expliquer pourquoi la véritable nature du régime de remplacement des FSC est celle d'une exemption d'impôt.

42. Le paragraphe a) du nouvel article 114 du Code des impôts inséré par la Loi sur le remplacement du régime FSC dispose:

a) EXCLUSION. Les revenus bruts ne comprennent pas les revenus extraterritoriaux.

43. Mais le paragraphe b) de cet article ajoute immédiatement:

b) EXCEPTION. Le paragraphe a) n'est pas applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises selon la définition qui en est donnée dans la sous-partie E de la partie III du sous-chapitre N.

44. Il est donc immédiatement apparent que ce sont seulement les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui sont "exclus". La catégorie additionnelle des "revenus extraterritoriaux" qui a été inventée est en grande partie superflue, trompeuse et dépourvue de pertinence. Lus conjointement, les paragraphes a) et b) ne font que prévoir une exemption limitée d'impôt pour un montant de revenus qui est défini ensuite comme constituant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. De plus, la mention de la définition, au paragraphe a) de l'article 941, des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" montre que ce montant de revenus est défini dans les termes suivants: "montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à ...". C'est exactement équivalent à une exemption des montants dont la liste est donnée ensuite.

45. Comme nous l'avons expliqué plus haut dans la section 3.2.2, les montants exemptés sont arithmétiquement équivalents aux montants exemptés en vertu du régime FSC.

46. La première raison pour laquelle le régime de remplacement des FSC n'est pas vraiment une exclusion de revenus de l'assiette fiscale mais plutôt une nouvelle exemption d'impôt pour des revenus est donc que les "revenus exclus" sont expressément définis dans les termes suivants: "montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à" un montant défini.

47. À l'évidence, n'importe quelle exemption peut de cette manière être présentée comme une exclusion. Si un Membre de l'OMC voulait donner une prime de 1 pour cent pour la valeur des produits exportés, il pourrait simplement exclure de l'imposition "le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à 1 pour cent de la valeur des produits exportés".

48. Le grand nombre de *conditions particulières* auxquelles le nouveau régime est soumis est une deuxième raison pour laquelle il crée une exception et non une exclusion du revenu imposable. Ces conditions feront l'objet plus loin d'une analyse plus détaillée et il suffit de faire remarquer ici que ce ne sont pas seulement des conditions liées à l'exportation (c'est-à-dire à la vente à des fins de consommation hors des États-Unis) mais qu'elles imposent par exemple que la teneur en éléments d'origine étrangère des biens remplissant les conditions requises ne dépasse pas 50 pour cent. Il y a aussi de nombreuses exceptions (par exemple, ce régime ne s'applique pas aux revenus tirés de l'exportation de bois d'œuvre ou de produits considérés comme disponibles en quantités insuffisantes).

49. Troisième raison pour laquelle on est en présence d'une exception et non d'une exclusion: une partie seulement des revenus tirés d'un fait imposable déterminé (la partie qui constitue les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) est "exclue" du champ de l'impôt. En fait, les États-Unis assujettissent bel et bien à l'impôt la majeure partie de ce qu'ils appellent des "revenus extraterritoriaux". Seule échappe à l'impôt la partie variable de ces revenus qui est appelée revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et que le contribuable choisit de faire bénéficier de l'exclusion. Il n'est donc pas possible, en tout état de cause, de parler d'une "catégorie de revenus" exclue du champ de l'impôt.

50. Les États-Unis cherchent à retourner cet argument²¹ en disant que l'"imposition" de la partie des revenus extraterritoriaux qui ne constitue pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises représente l'exception à la règle générale de non-imposition des revenus extraterritoriaux et que, dès lors qu'ils sont libres d'exclure la totalité des revenus, ils peuvent certainement en exclure une partie.

51. Les CE estiment qu'ils ne font ainsi que jouer sur les mots. L'"exception", de par sa nature même, est la décision de ne pas imposer une partie de ces revenus. Le fait que la majorité des "revenus extraterritoriaux" (la partie qui ne constitue pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) est assujettie à l'impôt au taux normal montre simplement qu'il n'y a aucune règle générale qui en exclut ces revenus – ce qui renforce l'argument selon lequel la non-imposition des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est l'exception.

52. Quatrièmement, le régime de remplacement des FSC est *facultatif*. Les entreprises peuvent choisir entre se prévaloir du régime de remplacement des FSC ou, jusqu'au 1^{er} janvier 2002, se conformer aux dispositions fiscales normalement applicables aux États-Unis²², ou encore, dans certains cas, pendant la période transitoire indéterminée, appliquer le régime FSC.²³

3.2.4 *Le régime de remplacement des FSC donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles*

53. Les CE font observer que le facteur qui détermine si le régime de remplacement des FSC donne lieu à une contribution financière et par conséquent à une subvention n'est pas l'emploi dans les dispositions législatives sur lesquelles il est fondé du mot "exclure", du mot "exempter" ou d'aucun de ces deux mots, mais l'abandon ou non de recettes publiques normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

54. Le Groupe spécial²⁴ et l'Organe d'appel²⁵ ont dit clairement qu'il faut donc comparer les recettes effectivement obtenues par suite de l'application de la mesure en question et celles obtenues dans une situation "de référence" qui existerait normalement en vertu de la législation du Membre en question.

55. La Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit que les revenus sont partiellement "exclus" du champ de l'impôt si toutes les conditions énoncées par le régime de remplacement des FSC sont remplies, c'est-à-dire qu'en particulier:

²¹ [Dans le rapport du 12 septembre 2000 de la Commission sur les voies et moyens de la Chambre des représentants (page 10).]

²² Voir l'article 942 a) 3) du Code des impôts.

²³ Voir l'article 5 de la Loi sur le remplacement du régime FSC et l'explication donnée plus loin dans la section 3.9.

²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.42 et 7.43.

²⁵ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

- les revenus doivent provenir de la vente d'un "bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et doit par conséquent:
 - être détenu pour utilisation finale hors des États-Unis²⁶; et
 - avoir une teneur en éléments d'origine étrangère qui ne dépasse pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande²⁷;
- les revenus doivent être des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" (en particulier, le bien ne doit pas être vendu pour consommation finale aux États-Unis)²⁸;
- les choix doivent avoir été faits ou ne pas avoir été faits comme cela est prescrit²⁹;
- aucune des diverses exclusions du bénéfice du régime de remplacement des FSC ne doit s'appliquer, telles que celles:
 - pour les coopératives agricoles ou horticoles³⁰;
 - pour les membres de groupes d'entreprises, y compris les DISC³¹;
 - pour les FSC³²;
 - pour les catégories de sociétés étrangères désignées par le Secrétaire³³;
 - pour les exclusions de revenus par le Secrétaire, du fait de la participation de contribuables à un "boycott international" ou à des pratiques de corruption.³⁴

56. Si ces conditions sont remplies, les revenus sont "exclus" du champ de l'impôt. Si elles ne le sont pas, il n'est pas exclu (ou autrement dit il est inclus) et est assujéti à l'impôt. Par conséquent, si les conditions sont remplies, les recettes fiscales qui seraient normalement exigibles au titre de ces revenus ne sont pas perçues – ou autrement dit sont abandonnées.

57. Donc, l'"exclusion" du revenu imposable résultant de l'application du régime de remplacement des FSC ne saurait absolument pas être assimilée à la non-imposition des catégories ou des classes de revenus qui ne sont pas assujétiées à l'impôt. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne définit pas *qualitativement une classe ou une catégorie de revenus* qui est exclue de l'assiette fiscale - elle pose des *conditions* pour la non-imposition partielle de revenus qui, normalement, seraient pleinement imposés. Les revenus sont de la même nature que les conditions soient remplies ou non. Une partie des revenus tirés d'un seul fait imposable est imposée tandis que l'autre partie ne l'est pas.

58. Il est vrai que les Membres de l'OMC sont libres de ne pas imposer une *catégorie générale* de revenus et que les revenus de source étrangère peuvent constituer une catégorie générale de ce type.

²⁶ Article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

²⁷ Article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

²⁸ Article 941 a) du Code des impôts.

²⁹ Par exemple dans les articles 942 a) 3), 943 e).

³⁰ Article 943 g) du Code des impôts.

³¹ Article 943 h) du Code des impôts.

³² Article 5 c) de la Loi sur le remplacement du régime FSC.

³³ Article 943 e) 4) C) du Code des impôts.

³⁴ Article 941 a) 5) du Code des impôts.

59. Toutefois, les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas des revenus de source étrangère. Comme nous l'avons indiqué plus haut dans la section 2, ils peuvent être entièrement obtenus aux États-Unis et la seule caractéristique "extraterritoriale" est qu'il s'agit de recettes provenant de ventes destinées à une consommation finale hors des États-Unis. Bien que le nouvel article 942 b) du Code des impôts définisse plusieurs conditions concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, le montant des revenus exemptés n'est lié ni à la valeur de ces processus, ni à la mesure dans laquelle ils se déroulent hors des États-Unis.

60. Les "revenus extraterritoriaux" (et encore moins, les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) ne constituent pas une catégorie générale de revenus qu'un Membre de l'OMC peut choisir de ne pas imposer conformément à l'*Accord SMC*. Ils ne représentent qu'un procédé artificiel destiné à reproduire les avantages du régime FSC sous le prétexte d'une exclusion générale.

61. Comme nous l'avons expliqué plus haut, ce qui est exclu du champ de l'impôt, c'est une certaine *quantité* de revenus – "le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à" un montant fixé à l'avance.³⁵

3.2.5 *Il y a deux subventions qui peuvent être distinguées*

62. Ce qu'il y a de nouveau dans le régime de remplacement des FSC, c'est qu'il s'applique aussi aux transactions portant sur certains biens produits à l'étranger (à condition que leur teneur en éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent).

63. Les conditions applicables à chacune de ces deux subventions ne sont pas les mêmes ainsi, comme les CE le montreront, que l'analyse du point de vue de l'*Accord SMC*. La principale différence formelle réside dans le fait que la disposition instituant la subvention relative aux transactions portant sur certains biens produits à l'étranger ne s'applique que si la société productrice a accepté d'être assujettie à l'impôt aux États-Unis comme une société nationale. En outre, il y a beaucoup d'autres différences de traitement découlant du fait qu'un traitement *formellement* identique est appliqué à des situations différentes, notamment la production hors des États-Unis ou aux États-Unis et par un ressortissant étranger ou par un ressortissant des États-Unis.

64. Les CE désigneront afin de les distinguer la subvention accordée au titre de l'exportation de biens produits aux États-Unis par l'expression "subvention de remplacement de base" et celle accordée aux transactions portant sur des biens produits à l'étranger par l'expression "subvention de remplacement élargie". Lorsqu'il n'est pas nécessaire de distinguer les deux cas, les CE emploieront l'expression générale "subvention de remplacement" ou "subventions de remplacement".

65. Le fait que des subventions versées à des étrangers peuvent aussi relever de l'*Accord SMC* a déjà été admis dans l'affaire *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*³⁶ où les subventions étaient versées à des compagnies aériennes non brésiliennes achetant des aéronefs brésiliens.

66. La possibilité d'obtenir le bénéfice du régime de remplacement des FSC pour des transactions portant sur des biens produits à l'étranger donne lieu à un abandon de recettes et confère un avantage de la même façon que l'application de ce régime à l'exportation de biens produits aux États-Unis. On

³⁵ Voir la définition de revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises à l'article 941 a) du Code des impôts.

³⁶ *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, rapport du Groupe spécial, WT/DS46/R, 14 avril 1999, et *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, AB-1999-1, WT/DS46/AB/R, 2 août 1999.

peut même faire valoir que les choses sont encore plus claires puisque les biens produits à l'étranger ne seront des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises que lorsque le producteur étranger aura fait expressément les choix d'être traité comme une société nationale américaine et de bénéficiaire du régime, alors que celui-ci est censé s'appliquer automatiquement dans le cas des exportations de biens produits aux États-Unis (sauf si le contribuable choisit d'exclure des recettes au titre de l'article 943 a) 3)). Il ne sera évidemment pas question de recourir au régime de remplacement des FSC dans le cas de biens produits à l'étranger à moins que cela ne donne lieu à une économie d'impôt en vertu de la législation des États-Unis.

3.2.6 *Le régime de remplacement des FSC prévoit aussi des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture*

67. Lors des procédures antérieures, le Groupe spécial a constaté qu'une mesure relevant de la définition d'une subvention en vertu de l'Accord SMC serait aussi une subvention aux fins de l'Accord sur l'agriculture lorsqu'elle est appliquée à des produits agricoles sauf si des dispositions de l'Accord sur l'agriculture amènent à une autre conclusion.³⁷ L'Organe d'appel n'a vu aucune raison de ne pas souscrire à cette constatation. Rien dans la Loi sur le remplacement du régime FSC ne donne à entendre qu'une autre conclusion s'impose en ce qui concerne le régime de remplacement des FSC.

3.2.7 *Conclusion*

68. Les CE concluent donc que le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'Accord SMC et de l'Accord sur l'agriculture.

3.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation

3.3.1 *Introduction - Le régime de remplacement des FSC en tant que subvention à l'exportation*

69. Les États-Unis ont indiqué que leur défense du régime de remplacement des FSC sera axée sur leur thèse selon laquelle ils ont éliminé la subordination aux exportations en offrant aussi le bénéfice du régime de remplacement des FSC pour les transactions portant sur des biens produits hors des États-Unis (à condition que leur teneur en éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent).

70. C'est en fait une allégation assez extraordinaire. Dire qu'une mesure cessera d'être une subvention à l'exportation si l'on y ajoute un élément supplémentaire de promotion des exportations défie le bon sens!

71. Les États-Unis ont remplacé la condition de l'exportation par la condition que les produits ne soient pas vendus "pour utilisation finale aux États-Unis".³⁸ En ce qui concerne les produits américains, ce n'est évidemment rien de plus qu'une autre manière de dire qu'ils doivent être exportés (et d'ailleurs des termes analogues ont déjà été examinés par le Groupe spécial parce qu'ils sont utilisés dans le régime FSC³⁹). Ce qui sauve le régime de remplacement des FSC, selon les États-Unis, c'est que sa portée est plus large et qu'il régit aussi le cas (probablement très rare) de producteurs étrangers qui sont assujettis à l'impôt aux États-Unis comme des sociétés nationales mais qui produisent à l'étranger et dont les produits sont vendus à l'étranger. Si la prohibition des subventions à l'exportation dans l'Accord SMC cesse de s'appliquer pour une telle raison, c'est une disposition vraiment très mal conçue.

³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.149 à 7.151.

³⁸ Article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.

³⁹ Article 927 a) 1) B) du Code des impôts.

72. Les CE développeront en détail dans les sections 3.3.2 à 3.3.5 ci-après plusieurs arguments juridiques montrant pourquoi les États-Unis ont tort. Premièrement, et c'est le point le plus fondamental, la base de comparaison à retenir pour examiner si une subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation est le traitement accordé non pas aux ventes de biens produits à l'étranger, mais aux ventes sur le marché intérieur. Deuxièmement, le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est aussi subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée. Troisièmement, l'article 3.1 a) dispose expressément qu'une subvention est prohibée dès lors qu'elle est subordonnée, *soit exclusivement soit parmi plusieurs autres conditions*, aux résultats à l'exportation. Quatrièmement, les conséquences du choix de la part d'un producteur étranger d'être assujéti à l'impôt aux États-Unis sont telles que l'on ne saurait s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique.

73. Les CE feront également valoir plus loin dans la section 3.4 que le régime de remplacement des FSC est aussi une subvention prohibée à l'exportation parce qu'elle est accordée spécifiquement au titre des exportations.

3.3.2 *C'est avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale, et non avec celui des ventes à l'étranger de produits d'origine étrangère qu'il convient de procéder à des comparaisons*

3.3.2.1 Introduction – L'argumentation des États-Unis

74. L'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* prohibe:

les subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I. (notes de bas de page omises)

75. Comme nous l'avons indiqué plus haut, les États-Unis semblent faire valoir que puisqu'il est possible d'obtenir la subvention de remplacement sans exporter, elle n'est pas subordonnée aux exportations.

76. La subvention étant en fait l'exemption (ou l'exclusion) de certains revenus de l'imposition, les États-Unis pourraient même soutenir que puisqu'il est possible de se procurer des revenus exemptés d'impôt sans exporter, exempter (ou exclure) de l'imposition n'est pas une subvention à l'exportation.

77. Il y a aux États-Unis plusieurs catégories de revenus qui ne sont pas assujétiées à l'impôt. La Loi sur le remplacement du régime FSC est mise en application par l'insertion dans le Code des impôts d'un nouvel article 114 qui considère certains revenus comme exclus des "revenus bruts" aux fins de la fiscalité aux États-Unis. De nombreuses autres dispositions ont exactement le même effet. Comme l'exclusion des revenus bruts qui est le point à partir duquel est construit le régime de remplacement des FSC, elles figurent dans le sous-titre A, chapitre 1, sous-chapitre B, partie III du Code des impôts et ont trait à certains revenus locatifs, à certains intérêts perçus sur des obligations d'État et à des indemnités en cas de maladie.⁴⁰

78. Il est immédiatement apparent que le simple fait que des revenus exemptés d'impôt – ou même des revenus qualifiés d'"extraterritoriaux" – peuvent être obtenus sans exporter ne saurait suffire à empêcher qu'il y ait une subvention à l'exportation si l'obtention de ces revenus peut être subordonnée aux résultats à l'exportation. Autrement, il aurait suffi d'inclure dans l'exemption toute autre catégorie de revenus qui est déjà exemptée ou qu'il est jugé souhaitable d'exempter d'impôt.

⁴⁰ Certaines de ces dispositions sont énumérées dans la pièce n° 9 des CE.

79. Pour déterminer si une exemption est subordonnée aux exportations ou accordée spécifiquement au titre de celle-ci, il faut la comparer à une référence pertinente.

80. Les États-Unis semblent faire valoir qu'il est possible de considérer que la référence pertinente pour le traitement fiscal des ventes hors des États-Unis de biens produits dans ce pays est le traitement fiscal des biens produits à l'étranger qui sont vendus hors des États-Unis, et font valoir ensuite que l'exemption d'impôt des revenus provenant de ces ventes de biens produits aux États-Unis n'est pas subordonnée aux exportations parce que les biens produits à l'étranger bénéficient du même traitement.

81. L'argument n'est pas valable parce que la référence utilisée n'est pas la bonne. Pour les raisons qui seront examinées dans la section suivante, la référence correcte pour les biens produits aux États-Unis est le traitement accordé aux ventes sur le marché intérieur.

3.3.2.2 La référence correcte pour les biens produits aux États-Unis

82. Les CE font observer que la référence correcte doit être déterminée en examinant les termes de l'article 3.1 a) dans leur contexte.

Subordonnées

83. C'est le terme "subordonnées" qui a jusqu'à présent le plus retenu l'attention dans la plupart des affaires concernant des subventions à l'exportation. L'Organe d'appel a expliqué, pour la première fois dans *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs*"), que c'est le mot-clé de l'article 3.1 a). Il a déclaré que⁴¹:

... la connotation ordinaire du terme "subordonné" est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre". Cette interprétation courante du terme "subordonné" est corroborée par le texte de l'article 3.1 a), qui établit un lien explicite entre la "subordination" et la "conditionnalité" en indiquant que la subordination aux exportations peut être une *condition* exclusive ou une *condition* "parmi plusieurs autres".

84. L'Organe d'appel a aussi indiqué clairement que "le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination *de jure* et *de facto*"⁴² et que ce sont seulement les éléments de preuve qui diffèrent.⁴³ Dans *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles*")⁴⁴, il a précisé que:

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. Le cas le plus simple - et donc peut-être rare de ce fait - est celui où l'obligation d'exporter est énoncée expressément en toutes lettres dans le texte de la loi, du règlement ou d'un autre instrument juridique. Toutefois, nous estimons qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention

⁴¹ *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, rapport de l'Organe d'appel, AB-1999-2, WT/DS70/AB/R, 2 août 1999, paragraphe 166.

⁴² *Ibid.*, paragraphe 167.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ Dans *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, rapport de l'Organe d'appel, AB-2000-2, WT/DS139/AB/R-WT/DS142/AB/R, 31 mai 2000, paragraphe 100.

soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel 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.

Exportation

85. En dépit de son importance fondamentale, le terme "exportation" n'est pas défini dans l'*Accord SMC*. Il l'est par un dictionnaire comme suit:

Un article qui est exporté⁴⁵

et le verbe "exporter" est défini comme suit:

Envoyer (en particulier des biens) dans un autre pays.⁴⁶

86. Comme d'habitude, cette définition donnée par un dictionnaire n'est pas d'un grand secours. Mais d'autres indications sont fournies par le contexte dans lequel ce mot est employé, c'est-à-dire le reste de l'*Accord SMC* et, d'ailleurs, le reste de l'*Accord sur l'OMC*.

87. L'importance du contexte est également manifeste pour peu que l'on songe que si le terme "exportation" était interprété littéralement comme désignant toute exportation dans l'abstrait, indépendamment de son contexte, toute réduction autonome par un pays des droits d'importation relatifs à un produit constituerait une subvention à l'exportation prohibée puisqu'il y aurait un abandon de recettes et un avantage conféré et que le montant dépendrait, littéralement, des résultats à l'exportation (des exportateurs d'autres pays). On peut présumer que telle n'était pas l'intention des Membres de l'OMC lorsqu'ils ont conclu l'*Accord SMC*. Il est nécessaire, par conséquent, d'examiner le sens du terme dans son contexte.

88. Le contexte immédiat est bien entendu la Liste exemplative, qui est expressément donnée à titre d'exemple, c'est-à-dire pour éclairer le sens de l'article 3.1 a). À de nombreux endroits de cette liste, il est clairement indiqué que le terme "exportation" se rapporte aux produits *destinés au marché* d'un autre pays, ou à *la consommation dans* cet autre pays. Ainsi, les points d), f), g) et h) prescrivent tous une comparaison des conditions applicables aux exportations avec celles applicables aux produits destinés à la consommation intérieure. Le point l) inclut dans la Liste exemplative les subventions à l'exportation définies à l'article XVI du *GATT de 1994*, dont le paragraphe 4 décrit les subventions à l'exportation comme donnant naissance à deux prix différents suivant le marché.⁴⁷

⁴⁵ *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

⁴⁶ *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

⁴⁷ L'article XVI:4 du *GATT de 1994* dispose ce qui suit:

En outre, à compter du 1^{er} janvier 1958 ou le plus tôt possible après cette date, les parties contractantes cesseront d'accorder directement ou indirectement toute subvention, de quelque nature qu'elle soit, à l'exportation de tout produit autre qu'un produit primaire, qui aurait pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation de ce produit au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire. Jusqu'au 31 décembre 1957, aucune partie contractante n'étendra le champ d'application de telles subventions au-delà de ce qu'il était au 1^{er} janvier 1955, en instituant de nouvelles subventions ou en étendant les subventions existantes.*

89. Si on examine le reste de l'*Accord SMC*, on peut constater que le mot "exporté" apparaît pour la première fois dans sa note de bas de page 1, qui distingue le "produit exporté" et "le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure".⁴⁸

90. Le fait que l'expression "produits exportés" désigne les produits *destinés* aux marchés d'autres pays (autrement dit, à la consommation dans d'autres pays) est aussi clairement énoncé dans le *GATT de 1994*. Ainsi, l'article premier du *GATT de 1994* associe les notions d'importation/exportation et d'importations/exportations au membre de phrase "produit originaire ou à destination de tout autre pays"⁴⁹ et des termes analogues figurent ailleurs dans le *GATT de 1994*. L'article V du *GATT de 1994*, qui ne mentionne pas les exportations mais définit la notion distincte de "transit", montre bien que l'emploi de l'expression "à destination de" en ce qui concerne les exportations n'est pas fortuit.⁵⁰

91. Donc, les CE font observer que le terme "exportation" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* désigne la vente de:

- produits;
- originaires du pays accordant la subvention;
- à destination du marché d'un autre pays, c'est-à-dire destinés à la consommation finale dans cet autre pays.

92. Les CE considèrent que cet examen du terme "exportation" tel qu'il est employé à l'article 3.1 a) démontre que les dispositions en question se placent du point de vue de produits situés dans le pays accordant la subvention et que, par conséquent, c'est au traitement accordé aux transactions intérieures qu'il faut comparer celui accordé aux transactions à l'exportation.

Résultats

93. L'emploi du terme "résultats" montre aussi de façon claire que le point de vue de l'article 3.1 a) est celui de producteurs se trouvant sur le territoire du pays qui accorde la subvention.

94. La principale définition donnée par un dictionnaire du terme anglais "performance" (traduit dans l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* par "résultats", tel qu'il est employé dans ce contexte est:

⁴⁸ Le texte intégral de la note de bas de page 1 est:

Conformément aux dispositions de l'article XVI du *GATT de 1994* (note relative à l'article XVI) et aux dispositions des Annexes I à III du présent accord, l'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à concurrence des montants dus ou versés, ne seront pas considérés comme une subvention.

⁴⁹ Le texte intégral de l'article I:1 du *GATT de 1994* se lit comme suit:

Tous avantages, faveurs, privilèges ou immunités accordés par une partie contractante à un produit originaire ou à destination de tout autre pays seront, immédiatement et sans condition, étendus à tout produit similaire originaire ou à destination du territoire de toutes les autres parties contractantes. Cette disposition concerne les droits de douane et les impositions de toute nature perçus à l'importation ou à l'exportation ou à l'occasion de l'importation ou de l'exportation, ainsi que ceux qui frappent les transferts internationaux de fonds effectués en règlement des importations ou des exportations, le mode de perception de ces droits et impositions, l'ensemble de la réglementation et des formalités afférentes aux importations ou aux exportations ainsi que toutes les questions qui font l'objet des paragraphes 2 et 4 de l'article III.*

⁵⁰ L'article V:1 dispose que:

Les marchandises (y compris les bagages) ainsi que les navires et autres moyens de transport seront considérés comme étant en transit à travers le territoire d'une partie contractante, lorsque le passage à travers ce territoire, qu'il s'effectue ou non avec transbordement, entreposage, rupture de charge ou changement dans le mode de transport, ne constituera qu'une fraction de voyage complet commençant et se terminant au-delà des frontières de la partie contractante sur le territoire de laquelle il a lieu. Dans le présent article, un trafic de cette nature est appelé "trafic en transit".

la conduite ou la réalisation d'une action, d'une opération ou d'un processus engagé ou ordonné; l'accomplissement de tout travail ou action; la qualité de ce travail ou de cette action, en particulier telle qu'elle peut être observée dans des conditions déterminées.⁵¹

95. Employé avec le terme "exportation", ce mot implique que le lien ou la dépendance n'est pas nécessaire pour chacune des transactions mais que les exportations en général (c'est-à-dire le *processus* d'exportation) devraient être déterminées par la possibilité d'obtenir la subvention. Donc, un engagement à exporter 50 pour cent de la production d'un établissement subventionné constituerait une subordination aux résultats à l'exportation, même s'il n'est pas prescrit que tout bien produit par cet établissement doit être exporté.

Conclusion

96. Par conséquent, les CE considèrent qu'elles n'ont pas à démontrer que *toutes* les subventions accordées en vertu du régime de remplacement des FSC dépendent des exportations. Il suffit que certains des bénéficiaires se voient conférer cet avantage en exportant hors des États-Unis au lieu de vendre sur le marché intérieur. S'il y a des situations où l'exportation est obligatoire pour obtenir la subvention, celle-ci dépend alors des exportations ou leur est subordonnée et est donc nécessairement une subvention à l'exportation.

97. Donc, la notion de subordination n'existe pas dans l'abstrait mais doit être interprétée en fonction de la situation effective du bénéficiaire et comparée au moyen de remplacement pertinent (dans le cas de la subordination aux exportations, la vente destinée à la consommation à l'étranger au lieu de la vente destinée à la consommation intérieure). Les producteurs (ou plus exactement les propriétaires) de biens américains, en particulier, n'ont pas d'autre choix que d'exporter pour obtenir la subvention en ce qui concerne ces biens.

98. Il est vrai que lorsqu'une subvention est offerte, par exemple, à tous les producteurs de chaussures, certains d'entre eux peuvent en fait être admis à en bénéficier en produisant des chaussures qu'ils exportent sans que cela subordonne la subvention aux exportations. Chaque producteur est libre de vendre sur le marché intérieur ou d'exporter et cela n'a aucune répercussion sur le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains destinés à la vente aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent pas, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils doivent exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

3.3.2.3 Application du régime de remplacement des FSC

99. La Loi sur le remplacement du régime FSC évite toute mention du terme "exportation". Elle emploie d'autres mots pour arriver au même résultat. (Comme l'a fait remarquer l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, il n'est pas rare que le mot "exportation" soit évité pour des subventions à l'exportation.⁵²) Le bénéfice du régime de remplacement des FSC ne peut être obtenu que pour les ventes de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Une partie de la définition de ce concept le limite aux produits destinés à être utilisés ou consommés hors des États-Unis. L'article 943 a) 1) B) du Code des impôts dispose qu'ils doivent être:

⁵¹ *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

⁵² Voir plus haut dans la section 3.3.2.2 consacrée à l'analyse du terme "subordonnées" la citation de l'Organe d'appel.

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.

100. En outre, la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises pour utilisation finale aux États-Unis rendra impossibles des recettes brutes du commerce extérieur. L'article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts dispose que

L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes tirées d'une transaction par un contribuable si les biens ou les services de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont vendus "pour utilisation finale aux États-Unis".

101. Le membre de phrase "pour utilisation finale aux États-Unis" ne constitue manifestement pour des produits américains qu'une autre manière de dire "non exportés". Donc, la distinction essentielle en fonction de laquelle la subvention de remplacement des FSC peut être obtenue ou non est l'exportation ou la non-exportation de ces biens. Une vente de produits pour utilisation finale hors des États-Unis (autrement dit une exportation) a pour conséquence que la subvention de remplacement peut être obtenue; une vente de produits pour utilisation finale aux États-Unis ne donne pas droit au même avantage. Les CE font observer que cela subordonne la possibilité d'obtenir la subvention aux résultats à l'exportation.

102. Il est vrai que d'autres opérations - par exemple la fourniture de services hors des États-Unis - peuvent avoir la même conséquence (la subvention de remplacement peut être obtenue). Cela ne retire rien au fait que cette subvention ne peut être obtenue pour des produits américains que s'ils sont exportés, et non s'ils sont vendus sur le marché américain. Cela n'empêche pas de conclure que ce sont les résultats à l'exportation qui sont ainsi récompensés.

103. Il est également vrai que la production et la vente de certains produits hors des États-Unis (aussi improbables soient-elles, comme on le verra plus loin) peuvent avoir la même conséquence. Là encore, ce n'est pas la base de comparaison pertinente. L'article 3.1 a) porte sur la subordination aux exportations pour les produits du pays accordant la subvention (en l'espèce les États-Unis) et prohibe la subordination de la possibilité de l'obtenir aux résultats à l'exportation et, par conséquent, à la question de savoir si les produits sont exportés ou non.

3.3.3 Le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est également subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée

104. L'échec de la tentative faite par les États-Unis pour éliminer la subordination aux exportations du régime de remplacement des FSC tient aussi à ce que le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention (les CE expliqueront plus loin dans la section [3.3.5] qu'il ne sera probablement pas utilisé) entraîne aussi une subordination aux exportations. En d'autres termes, la subvention de remplacement élargie est également prohibée.

105. Si les deux éléments de la subvention de remplacement sont subordonnés aux résultats à l'exportation, il en va de même du tout, quelle que soit l'interprétation de l'article 3.1 a) qui est retenue.

106. La subordination aux exportations de la subvention de remplacement élargie découle de la condition que les biens produits à l'étranger soient vendus hors des États-Unis venant s'ajouter au fait qu'ils ne peuvent constituer des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et donc bénéficier du régime de remplacement des FSC si leur teneur en éléments d'origine étrangère dépasse 50 pour cent.

107. Comme nous l'avons déjà dit plus haut, la subvention de remplacement ne peut être obtenue que pour la vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Selon l'article 943 a) 1) du Code des impôts:

L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" s'applique aux biens

- 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 frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A)

hors des États-Unis.⁵³

108. Dans de nombreux cas, la condition que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande soient imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis et aux frais directs afférents à la main-d'œuvre signifiera que les intrants devront être exportés des États-Unis, comme les CE vont maintenant le démontrer.

109. Les termes "articles" et "imputables" ne sont pas définis dans la législation. Les États-Unis les clarifieront peut-être au cours de la présente procédure de groupe spécial et il se peut que les CE soient alors à même d'affiner leur argumentation sur ce point.

110. Toutefois, il suffit aux fins actuelles de noter que la valeur loyale et marchande d'un produit (VLM) peut être considérée comme constituée par la somme des éléments suivants:

- les coûts "imputables à des articles" (ci-après "articles") (A), que l'on peut subdiviser en:
 - articles d'origine américaine; (A1) et
 - articles d'origine étrangère (A2);
- les coûts de main-d'œuvre directs (B);
- le coût des autres intrants (qui peuvent englober l'énergie, les redevances au titre de l'utilisation de la propriété intellectuelle, les frais généraux, etc.) (C);
- les bénéfices (D).

111. Si l'on considère que tous les coûts entrent dans ces catégories (les coûts résiduels étant, le cas échéant, inclus dans (C)), $A1+A2+B+C+D$ doivent être égaux aux prix de vente (PV). Normalement, PV sera égal à VLM.

⁵³ Pas de guillemets dans l'original.

112. $A_2 + B$ ne pouvant pas dépasser 50 pour cent de P (ou autrement dit $A_2 + B$ devant être $=$ ou $< PV/2$), il en découle mathématiquement que

$A_1 + C + D$ doivent représenter au moins 50 pour cent de PV (ou autrement dit $A_1 + C + D$ doivent être $=$ ou $> PV/2$, ce qui peut s'exprimer comme suit: $A_1 =$ ou $> PV/2 - C - D$). Cela signifie que A_1 sera positif toutes les fois que $PV/2$ sera $> C + D$.

En d'autres termes, il faut que des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ni des coûts de main-d'œuvre directs) (C) et les bénéfices (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis).

113. Cette condition (et donc la nécessité qu'il y ait des exportations d'articles américains) ne sera pas toujours remplie mais le sera souvent. Qu'elle soit remplie ou non dépendra de la nature du processus de production. Il y a une série de facteurs qui rendent cette condition plus difficile à remplir et d'autres qui la rendent plus facile à remplir. Les facteurs qui rendront la condition plus difficile à remplir sont notamment les suivants:

- un coût élevé des articles utilisés pour la production;
- une main-d'œuvre étrangère nombreuse et, par conséquent, des coûts directs élevés de production à ce titre;
- un élément de propriété intellectuelle peu important;
- de faibles bénéfices.

114. Inversement, les facteurs qui rendront la condition plus facile à remplir sont notamment les suivants:

- un faible coût des articles utilisés dans la production;
- une main-d'œuvre étrangère peu nombreuse et, par conséquent, de faibles coûts directs de production à ce titre;
- un élément important de propriété intellectuelle;
- une marge bénéficiaire élevée.

115. Le point sur lequel les CE veulent attirer l'attention, c'est que l'importance de ces facteurs varie suivant les secteurs et les entreprises et qu'il y aura inévitablement des entreprises qui devront utiliser des produits des États-Unis. Cela, de l'avis des CE, suffit à établir la subordination.

116. Pour étayer cet argument par des exemples, l'annexe à la présente communication énumère une série de cas où il sera nécessaire, dans la pratique, d'utiliser des articles des États-Unis. Le lecteur verra ainsi qu'il arrive que le coût des "articles" utilisés pour la production des produits finis dépasse 50 pour cent de la valeur de ce produit. Dans tous ces cas, quelques articles des États-Unis devront être utilisés pour produire des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". En fait, l'annexe reste en deçà de la réalité puisqu'elle ne tient pas compte des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre étrangère qui entrent dans la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, rendant ainsi les producteurs encore moins à même de remplir la condition sans utiliser des articles des États-Unis. En d'autres termes, à tout accroissement en pourcentage des frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère correspond un accroissement parallèle en pourcentage de la valeur des articles des États-Unis qu'il faut utiliser.

117. Même dans les cas où cette limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère pourrait ne pas être dépassée sans qu'il soit nécessaire de recourir à des intrants américains, un producteur étranger souhaitant que ses produits bénéficient du régime de remplacement des FSC sera encore

incité à acheter des produits américains pour se conformer plus facilement à la prescription et être ainsi certain d'obtenir l'avantage.

118. La teneur en éléments d'origine étrangère est exprimée en termes de fraction du prix qu'une entreprise peut obtenir de la vente du produit fini. Toutefois, le prix auquel une entreprise s'attend à vendre ce produit fini n'est pas toujours atteint du fait de plusieurs circonstances imprévues (ou incomplètement prévues): on peut par exemple se trouver confrontés à une baisse spectaculaire des prix de sorte que la valeur loyale et marchande diminue aussi (et qu'une entreprise ne peut plus obtenir les prix sur lesquels elle a fondé ses calculs de production). Pour minimiser ce risque de ne pas remplir les conditions requises, les entreprises devront ramener la valeur des articles étrangers et les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère à un niveau qui garantira toujours que ces éléments ne dépasseront pas 50 pour cent du prix, même en cas de baisse de celui-ci.

119. En conséquence, le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des biens produits à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée.

120. Puisque les deux composantes de la subvention de remplacement sont subordonnées aux résultats à l'exportation, il en va de même du tout. Le régime de remplacement des FSC offre donc des subventions à l'exportation prohibées, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.3.4 *L'article 3.1 a) indique expressément qu'une subvention est prohibée, que la condition de subordination aux résultats à l'exportation soit exclusive ou qu'elle figure parmi d'autres*

121. Les États-Unis ont cherché à mettre en œuvre les recommandations du rapport du Groupe spécial en dissimulant à l'intérieur d'une subvention accordée un peu plus largement ce qui est essentiellement la même subvention que celle examinée par le Groupe spécial lors de la procédure initiale. À cet effet, ils ont ajouté à la subvention de remplacement de base la subvention de remplacement élargie.

122. Les rédacteurs de l'*Accord SMC* étaient conscients du risque de tels procédés et ont expressément prévu que les subventions "subordonnées, ... soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation" seront prohibées.

123. En d'autres termes, une subvention qui est subordonnée aux exportations dans certaines situations ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres situations où il n'est pas nécessaire d'exporter. Une subvention offerte aux exportateurs et aux producteurs de certaines catégories de biens reste prohibée dans les situations où il faut exporter pour l'obtenir.

124. Supposons par exemple qu'un programme de subventions soit à disposition pour tous les biens produits dans une certaine région du territoire d'un Membre de l'OMC mais qu'il ne soit possible d'en bénéficier pour les biens produits hors de cette région que si ceux-ci sont exportés du territoire de ce Membre de l'OMC. Il ne sera pas toujours nécessaire d'exporter pour obtenir la subvention puisque les biens provenant de la région visée permettent de l'obtenir s'ils sont vendus sur le marché intérieur. Mais les biens provenant d'une autre région que celle-là n'ouvrent droit à la subvention que s'ils sont exportés. Il n'y a dans ce cas pas de conditions "de remplacement" – la subvention est subordonnée aux exportations. Il en va de même pour le régime de remplacement des FSC. S'il peut y avoir des cas de production hors des États-Unis où il est possible de bénéficier de la subvention sans exporter, les biens produits aux États-Unis ne peuvent en donner le bénéfice que d'une seule façon – s'ils sont exportés. La subvention est alors subordonnée aux exportations.

125. Il est vrai que lorsqu'une subvention est offerte, par exemple, à tous les producteurs de chaussures, certains d'entre eux peuvent en fait être admis à en bénéficier en produisant des chaussures qu'ils exportent sans que cela subordonne la subvention aux exportations. Chaque producteur est libre de vendre sur le marché intérieur ou d'exporter et cela n'a aucune répercussion sur le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains produits aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils doivent exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

126. Les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs* confirment que c'est bien là l'interprétation correcte de l'article 3.1 a). Une des subventions en jeu dans cette affaire, versée au titre du programme Partenariat technologique Canada, pouvait être obtenue par des secteurs non exportateurs tels que ceux des technologies de l'environnement et des "technologies habilitantes".⁵⁴ Le fait que la subvention était offerte dans certaines situations sans aucune subordination aux exportations n'a pas empêché de constater que les versements au titre du programme à l'industrie régionale des aéronefs étaient subordonnés aux exportations.

127. Par conséquent, même si le Groupe spécial ne souscrivait pas au point de vue exposé plus haut dans la section 3.3.2 – selon lequel la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations, il restera possible de constater que la subvention de remplacement de base est subordonnée aux exportations.

128. D'ailleurs, la conception des conditions de remplacement exposée ci-dessus est aussi celle qu'ont adoptée les États-Unis pour l'application de leurs propres règles en matière de droits compensateurs relatifs aux subventions à l'exportation accordées à des producteurs étrangers. Cette règle (article 351.514 des règles des États-Unis en matière de droits compensateurs) est très analogue à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, lu avec sa note de bas de page, puisqu'elle prévoit que:

... a) *Règle générale*. Le Secrétaire considérera une subvention comme étant une subvention à l'exportation s'il détermine que l'admissibilité à cette subvention, l'approbation de cette subvention ou le montant de cette subvention sont subordonnés aux résultats à l'exportation. Aux fins de l'application du présent article, le Secrétaire considérera une subvention comme étant subordonnée aux résultats à l'exportation si l'octroi de la subvention est, en droit ou en fait, lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions."

Dans la section consacrée à l'analyse de leurs propres règles en matière de droits compensateurs, les États-Unis indiquent que⁵⁵:

Si les pouvoirs publics prennent en compte plusieurs critères pour accorder le bénéfice d'un programme, l'article 351.514 prévoit une analyse différente de celle qui est exposée dans l'affaire *Extruded Rubber Thread from Malaysia*, 57 FR 38472 (25 août 1992). Dans cette affaire, le gouvernement malaisien avait pris en considération 12 critères pour déterminer si une entreprise particulière devait bénéficier du statut de "pionnier". Deux de ces critères concernaient le potentiel d'exportation d'un produit ou d'une activité. De plus, dans certains cas, les entreprises

⁵⁴ Voir par exemple *Canada – Aéronefs*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.174.

⁵⁵ Département du commerce des États-Unis (Administration du commerce international) Droits compensateurs: Règle finale 19 CFR Partie 351 (*Document de l'OMC G/ADP/N/1/USA/1/Suppl. 4-G/SCM/N/1/USA/1/Suppl.4, 29 mars 1999, page 62*).

étaient contraintes de prendre des engagements en matière d'exportation. Dans son analyse du programme en question, le Département a examiné les critères appliqués à l'égard d'une entreprise particulière. Si un ou plusieurs critères appliqués par l'État étaient liés à des perspectives d'exportation encourageantes, mais que ce critère d'exportation n'avait pas une importance prépondérante, nous n'avons pas considéré que l'attribution du statut de "pionnier" constituait une subvention à l'exportation. *En revanche, selon le nouveau principe énoncé à l'article 351.514, si l'exportation ou la prévision d'exportation était la seule condition ou l'une des conditions d'octroi de ce statut à une entreprise, nous considérerions désormais tout avantage accordé au titre du programme en question comme une subvention à l'exportation, sauf si l'entreprise concernée peut démontrer clairement qu'elle a exclusivement obtenu cet avantage au regard de critères non liés à l'exportation.* Dans ce cas, nous ne traiterons pas la subvention accordée à cette entreprise comme une subvention à l'exportation. (pas d'italique dans l'original)

129. Il est donc clair que dans leur législation en matière de droits compensateurs, les États-Unis considèrent que les subventions à l'exportation existent pour certaines entreprises, même dans les cas où certaines autres entreprises peuvent démontrer qu'elles n'ont pas besoin d'obtenir les avantages. Cette situation est analogue à celle du régime de remplacement des FSC.

130. En fait, la thèse des États-Unis selon laquelle l'Accord SMC doit être interprété de manière à permettre au régime de remplacement des FSC d'échapper aux disciplines de cet accord remet en mémoire les termes qu'ils ont utilisés au sujet d'un argument avancé par un autre Membre en ce qui concerne une subvention à l'exportation accordée par celui-ci⁵⁶:

Si elle était adoptée, cette norme permettrait aux gouvernements de procéder à toutes sortes de manipulations et de modifications des programmes de subvention que les négociateurs de l'Accord SMC ont tenté d'empêcher.

3.3.5 *Le choix d'être assujéti à l'impôt aux États-Unis aurait pour un producteur étranger de telles conséquences qu'on ne peut s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique*

131. Les CE considèrent également que l'ajout de la subvention de remplacement élargie au régime de remplacement des FSC est uniquement symbolique (et cherche à dissimuler une subvention à l'exportation prohibée) parce que plusieurs raisons portent à croire que le bénéfice de cette subvention sera rarement recherchée.

132. La plus importante de ces raisons tient au fait que la subvention élargie n'est offerte que si le producteur étranger choisit d'être imposé comme une société américaine. L'article 943 a) 2) du Code des impôts dispose que:

Les biens qui (sans tenir compte du présent paragraphe) sont des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et qui sont fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis ne sont traités comme des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises que s'ils sont fabriqués, produits, cultivés ou extraits par

- A) une société nationale,
- B) un individu qui est citoyen américain ou réside aux États-Unis,

⁵⁶ Rapport du Groupe spécial *Canada – Aéronefs*, paragraphe 7.143.

- C) une société étrangère pour laquelle un choix au titre du paragraphe e) (relatif aux sociétés étrangères choisissant d'être assujetties à l'impôt aux États-Unis) a été fait, ou
- D) une société en nom collectif ou une autre entité intermédiaire dont tous les associés ou propriétaires sont visés par les termes des alinéas A), B) ou C).

133. Le choix prescrit par l'article 943 a) 2) entraînerait pour la société des obligations fiscales additionnelles, la présentation de rapports et une charge administrative sans que ce soit compensé par un allègement à ces trois points de vue dans son propre pays. Les sociétés étrangères ne choisiront vraisemblablement d'être traitées comme des sociétés nationales aux États-Unis que dans les cas où cela se traduirait globalement par une économie d'impôt (ou un avantage) et c'est donc uniquement dans des cas bien particuliers qu'une telle option a des chances d'être envisagée.

134. En outre, l'article 943 e) 1) dispose:

e) CHOIX D'ÊTRE TRAITÉE COMME UNE SOCIÉTÉ NATIONALE. –

- 1) RÈGLE GÉNÉRALE. – Une société étrangère répondant aux conditions requises peut choisir d'être traitée comme une société nationale à toutes les fins du présent titre si cette société renonce à tous les avantages qui lui étaient accordés par les États-Unis en vertu d'un traité, quel qu'il soit. Aucun choix au titre de l'article 1362 a) ne peut être fait en ce qui concerne cette société.

135. Tout avantage qui pourrait éventuellement découler du fait d'être traitée comme une société nationale américaine et de bénéficier du régime de remplacement des FSC devrait être mis en balance avec les conséquences d'une renonciation à *tous* les avantages accordés par les États-Unis en vertu d'un traité, *quel qu'il soit!*

136. Il est vrai que les choix au titre du régime de remplacement des FSC peuvent être révoqués pour des exercices fiscaux ultérieurs mais cela comporte aussi de sérieux inconvénients.

137. Les conséquences fiscales additionnelles des choix et de leur révocation appellent certaines explications. En vertu de l'article 943 e) 4) B):

B) EFFET DU CHOIX, DE LA RÉVOCATION ET DE L'ANNULATION. –

- i) CHOIX. – Aux fins de l'article 367, une société étrangère faisant un choix au titre du présent paragraphe est traitée comme cédant (à compter du premier jour de la première année d'imposition à laquelle le choix s'applique) la totalité de ses actifs à une société nationale dans le cadre d'un échange auquel s'applique l'article 354.

- ii) RÉVOCATION ET ANNULATION. – Aux fins de l'article 367, si –

- D) un choix est fait par une société au titre du paragraphe 1) pour une année d'imposition, et

- II) ce choix cesse de s'appliquer pour une année d'imposition ultérieure,

cette société est traitée comme une société nationale cédant (à compter du premier jour de la première année d'imposition ultérieure à laquelle ce choix cesse de s'appliquer) la totalité de ses biens à une société étrangère dans le cadre d'un échange auquel l'article 354 s'applique.

138. Cette disposition confirme que le choix d'une société étrangère d'être traitée comme une société nationale américaine donne lieu à une cession présumée d'actifs entre sociétés. Il en résulte notamment que les bénéfices non distribués d'une société étrangère sont immédiatement assujettis à l'impôt aux États-Unis quand cette société choisit d'être traitée comme une société nationale américaine, ce qui pourrait ne pas avoir été le cas sinon.⁵⁷ Autre conséquence, qu'on peut considérer comme plus sérieuse: le choix de *cesser* d'être traitée comme une société nationale américaine donne lieu à une cession présumée d'actifs hors des États-Unis, ce qui se traduira par une charge fiscale aux États-Unis, non seulement sur tous les bénéfices non distribués de la société, mais aussi sur les plus-values en capital non réalisées en ce qui concerne la valeur de ses actifs. Il est probable que cette future obligation fiscale mal définie qu'entraîne la révocation d'un choix sera la considération la plus dissuasive pour les sociétés qui seraient tentées d'opter, dans un premier temps, pour être traitées comme des sociétés nationales américaines parce qu'elles n'en connaîtront pas l'ampleur au moment de faire le choix.

139. Choisir d'être traitées comme des sociétés nationales américaines aux fins de la fiscalité aux États-Unis peut assujettir des sociétés étrangères à des obligations de présentation de rapports et à d'autres prescriptions incompatibles avec leur législation nationale et, éventuellement, avoir d'autres répercussions sur leurs opérations commerciales. Les conventions bilatérales en matière d'imposition sont fondées sur le principe qu'une société n'est résidente que dans tel ou tel pays (même si elle peut être assujettie à l'impôt en tant que non résidente dans le pays où elle n'est pas résidente). Traditionnellement, l'objectif principal de ces conventions est d'éliminer ou de réduire la double imposition, et l'objectif secondaire de déterminer les droits des États contractants en matière d'imposition. En ce qui concerne les revenus commerciaux et industriels, le modèle de convention fiscale de l'OCDE (sur lequel la plupart des conventions fiscales conclues entre des pays industrialisés se fondent) prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant où la personne imposable est résidente. L'un des États contractants ne peut imposer les revenus industriels et commerciaux d'un résident de l'autre que dès lors qu'il a un établissement permanent dans ce premier État contractant. Un choix fait au titre du régime de remplacement des FSC ébranlera ce principe et impliquera que des sociétés commenceront à être résidentes aux fins de la fiscalité dans deux pays, ce qui risque de donner naissance à des conflits. À ce jour, les conséquences de tels conflits restent inconnues, et c'est pourquoi il est également raisonnable de présumer que tout acteur économique prudent (en l'espèce une société étrangère) pourrait hésiter à choisir d'être traitée aux États-Unis comme une société nationale. Ce faisant, elle prendrait le risque d'effets assez défavorables dont la portée lui est inconnue au moment du choix.

140. Un exemple d'un tel conflit est d'ailleurs donné dans la Loi sur le remplacement du régime FSC elle-même. Le nouvel article 941 a) 5) du Code des impôts dénie ainsi les avantages de ce régime aux entreprises qui participent à des "boycotts internationaux, etc.". À l'évidence, de nombreux autres États peuvent rendre obligatoire la participation à de tels boycotts.

141. Pour ce qui est plus généralement du droit fiscal, la législation des États-Unis peut prescrire que certains frais soient passés par profits et pertes pour une période qui ne concorde pas avec celle prescrite dans d'autres pays.

142. On peut également s'attendre à ce que des gouvernements étrangers s'opposent à ce que leurs sociétés soient assujetties à toutes les obligations du Code des impôts des États-Unis (ou refusent de

⁵⁷ Plus précisément, la réglementation visée à l'article 367 b) exigera des actionnaires américains de la société étrangère d'inclure dans leurs revenus un dividende présumé fondé sur les bénéfices non distribués de la société accumulés avant son choix. La Loi sur le remplacement du régime FSC comporte une disposition transitoire (article 5 c) 3)) aux termes de laquelle les bénéfices accumulés par la société qui se nationalise au cours des années d'imposition achevées avant le 1^{er} octobre 2000 ne seront pas compris dans les revenus des actionnaires de la société. Cette disposition transitoire n'est applicable que dans les cas que cette disposition a expressément prévus.

l'admettre). Les choix prévus par le régime de remplacement des FSC rompent l'équilibre des droits et des obligations, des avantages et des coûts, sur la base duquel les conventions fiscales bilatérales sont conclues. En conséquence, dès lors que les droits d'un gouvernement étranger au titre d'une convention seraient enfreints, il pourrait à son tour refuser de respecter ses obligations conventionnelles (par exemple, l'octroi de dégrèvements fiscaux pour éviter la double imposition). Toute société étrangère prudente qui envisagerait de choisir d'être traitée aux États-Unis comme une société nationale serait certainement consciente de ce risque et le mettrait en balance avec les avantages qu'elle pourrait éventuellement retirer de ce choix. Les gouvernements étrangers pourraient aussi s'opposer à ce que des sociétés relevant de leur compétence soient tenues de "renoncer à tous les avantages ... accordés par les États-Unis au titre d'un traité, quel qu'il soit" ou avoir des objections concernant la manière dont cette disposition sera peut-être interprétée par les États-Unis. Ces objections de gouvernements étrangers pourraient être fondées sur les droits que leur confèrent les conventions fiscales bilatérales (qui limitent les modalités d'imposition des sociétés du pays étranger auxquelles les États-Unis peuvent recourir) et sur les principes du droit international en matière de compétence qui définissent des limites à l'affirmation par les États de leur compétence sur des sociétés étrangères. Il n'y a aucune exception à ces principes qui permettrait à des sociétés de "choisir" de relever de la compétence d'un État en contrepartie d'un avantage.

143. Il est évident que si un gouvernement étranger s'opposait à ce que des sociétés relevant de sa compétence renoncent à leurs droits et choisissent d'être régies par la législation fiscale des États-Unis, les sociétés en question ne pourraient pas faire ce choix.

144. En outre, comme nous l'avons expliqué plus haut, les sociétés étrangères ne peuvent dans de nombreux cas bénéficier du régime de remplacement des FSC que si elles utilisent des articles américains. C'est une autre considération propre à les dissuader de chercher à bénéficier de ce régime.

145. Eu égard à ces obstacles, les CE considèrent que même si l'élargissement du régime de remplacement des FSC à la production étrangère avait l'effet recherché d'éliminer la subordination *de jure* du régime aux exportations (mais ce n'est pas le cas), ce régime resterait en tout état de cause subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.3.6 Conclusion

146. Pour toutes ces raisons, les CE considèrent que le régime de remplacement des FSC est une subvention à l'exportation prohibée, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.4 Les subventions de remplacement sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative

3.4.1 Introduction

147. Dans la présente section, les CE expliqueront que les subventions de remplacement sont également prohibées au titre du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe 1 de l'*Accord SMC*.

148. Le point e) définit comme subvention à l'exportation:

[l']exonération, [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations. (notes de bas de page omises)

149. Cette disposition est expressément conçue pour traiter des subventions à l'exportation accordées au moyen du système fiscal.

150. Le Groupe spécial s'est référé au point e) dans le rapport qu'il a rédigé lors de la procédure initiale⁵⁸ et a considéré qu'il était applicable au régime FSC – et en particulier que cette disposition s'appliquait aux exemptions d'impôt des sociétés et que les contribuables bénéficiaires étaient des "entreprises industrielles ou commerciales".

151. Bien que le régime de remplacement des FSC diffère légèrement du régime FSC en ce sens qu'une partie des revenus est présentée comme "exclue" du champ de l'impôt et non comme "exemptée" d'impôt, il a été démontré plus haut dans la section 3.2 qu'il s'agit en substance d'une exemption. Le terme "exportations" a déjà été analysé plus haut en détail. Il reste à examiner le sens d'"accordées spécifiquement au titre de" ("specifically related to" dans la version anglaise) leurs exportations.

152. Un dictionnaire donne du terme "specifically" la définition suivante:

- a) eu égard à des qualités spécifiques ou distinctives;
- b) singulièrement;
- c) d'une façon bien définie, certainement, précisément⁵⁹

et le même dictionnaire donne du terme "related" la définition suivante:

ayant un rapport; ayant une relation réciproque; lié.⁶⁰

153. Par conséquent, "spécifiquement au titre de leurs exportations" signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec leurs exportations".

3.4.2 Les subventions du régime de remplacement des FSC sont visées par le point e)

154. Les CE ont montré plus haut que les subventions de remplacement sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation parce qu'elles sont tributaires de l'exportation.

155. Les "exportations" visées au point e) doivent être interprétées comme ayant le même sens que le terme "exportation" à l'article 3.1 a), c'est-à-dire qu'il s'agit des exportations du pays accordant la subvention.

156. La subordination est une forme particulière de relation spéciale. Par conséquent, toute subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation doit nécessairement être aussi accordée "spécifiquement au titre des exportations" au sens du point e).

157. Toutefois, l'expression "spécifiquement au titre de" est plus large que le terme "subordination". "Au titre de" couvre tout lien spécifique et inclurait donc une simple *incitation*. Par conséquent, la Liste exemplative illustrant le sens de l'article 3.1 a), la prohibition des subventions à l'exportation doit, au moins, puisqu'elle s'applique aux subventions accordées par le biais des mesures fiscales visées au point e), couvrir aussi les mesures qui encouragent spécifiquement les exportations.

158. En conséquence, le point e) étaye et confirme la conclusion selon laquelle les subventions de remplacement des FSC sont prohibées en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.110.

⁵⁹ *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

⁶⁰ *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

3.5 Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC

3.5.1 Introduction – Les règles des États-Unis

159. De même que le régime FSC, le régime qui le remplace continue de soumettre l'obtention de l'avantage fiscal qu'il accorde à la condition que les transactions remplissant les conditions requises concernent des biens produits avec une teneur en éléments d'origine étrangère qui ne dépasse pas 50 pour cent (y compris maintenant les coûts de main-d'œuvre directs). Les CE font observer que cette condition subordonne en droit le régime de remplacement des FSC "à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Elles font observer, à titre subsidiaire, que même si le Groupe spécial considérait que cette condition n'équivaut pas à une subordination en droit, il n'en devrait pas moins parvenir à la conclusion que, pour certains secteurs, elle rend *de facto* indispensable le recours à des intrants des États-Unis et que la subvention est donc *de facto* subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

160. Il est immédiatement apparent que cette condition est pratiquement identique à celle applicable aux FSC:

RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS APPLICABLES AU RÉGIME FSC Article 927. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES	RÉGIME DÉFINI PAR LA LOI SUR LE REMPLACEMENT DU RÉGIME FSC - NOUVELLES RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS Article 943. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES
a) BIENS D'EXPORTATION - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -	a) BIENS DE COMMERCE EXTÉRIEUR REMPLISSANT LES CONDITIONS REQUISES - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -
L'expression "biens d'exportation" désigne des biens -	L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne des biens -
A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une personne autre qu'une FSC, B) 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, et C) dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent.	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 frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis. (pas de guillemets dans l'original)
Aux fins de l'alinéa C), la valeur loyale et marchande de tout article importé aux États-Unis est sa valeur estimée, telle que déterminée par le Secrétaire au titre de l'article 402 de la Loi douanière de 1930 (19 U.S.C. 1401a) à l'occasion de son importation.	Aux fins de l'alinéa C), la valeur loyale et marchande de tout article importé aux États-Unis est sa valeur estimée, telle que déterminée par le Secrétaire au titre de l'article 402 de la Loi douanière de 1930 (19 U.S.C. 1401a) à l'occasion de son importation, et les coûts de main-d'œuvre directs au titre du sous-alinéa ii) ne comprennent pas les coûts qui seraient traités en vertu des principes de l'article 263A comme des coûts de main-d'œuvre directs imputables aux articles visés au sous-alinéa i).

161. En outre, les règles relatives aux "biens exclus" et aux autres limitations des "biens d'exportation" sont reprises dans le régime de remplacement des FSC à propos des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".

162. Donc, hormis quelques adaptations destinées à tenir compte du fait qu'une entité juridique distincte revêtant la forme d'une FSC n'est plus requise, la seule innovation semble être l'ajout des frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère aux éléments d'origine étrangère auxquels la limitation de 50 pour cent s'applique.⁶¹ Les CE expliqueront plus loin que cette différence ne modifie pas sensiblement la situation qui a déjà donné lieu à son allégation au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC en ce qui concerne le régime FSC et que les arguments qu'elle a développés dans le cadre des travaux du Groupe spécial initial et de l'Organe d'appel s'appliquent *mutatis mutandis*.

3.5.2 Article 3.1 b) de l'Accord SMC

163. Les CE font observer qu'en prévoyant la condition qui vient d'être mentionnée, le régime de remplacement des FSC subordonne l'octroi d'une subvention à l'utilisation de produits américains et viole ainsi l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

164. L'article 3.1 b) prohibe les:

subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi d'autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

165. Le seul sens du terme anglais "over" qui convienne dans ce contexte est, parmi ceux donnés par le *New Shorter Oxford English Dictionary*, "de préférence à".⁶² Par conséquent, les termes "use of domestic over imported" signifient "utilisation de [produits] nationaux de préférence à des [produits] importés" et donnent à cette disposition un caractère très large, de sorte qu'elle peut englober toute forme de "préférence, d'"incitation" ou de "stimulant" relatif à la production nationale de la part du Membre accordant la subvention, au détriment des produits importés.

166. L'Organe d'appel a eu récemment l'occasion d'interpréter cette disposition. Ce faisant, il a notamment:

- étendu à l'article 3.1 b) l'interprétation qu'il a donnée du terme "subordonnées" à l'article 3.1 a)⁶³;
- étendu à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC l'interprétation qu'il a donnée en vertu de l'article 3.1 a) de cet accord de l'expression subordination *de jure*⁶⁴;
- précisé que l'article 3.1 b) vise les régimes de subventions qui sont subordonnés à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés non seulement *de jure* mais aussi *de facto*⁶⁵;

⁶¹ Les CE supposent bien entendu que les termes identiques employés dans différentes parties du Code des impôts ont, sauf indication contraire, le même sens.

⁶² *New Shorter Oxford English Dictionary*, version CD-ROM (1997).

⁶³ *Canada – Aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 166; *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 123.

⁶⁴ *Canada – Aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 100; *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 123.

⁶⁵ *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R-WT/DS142/AB/R, paragraphe 143.

- précisé que l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" vise aussi les prescriptions en matière de valeur ajoutée.⁶⁶

3.5.3 *La subvention de remplacement de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés*

167. Le régime de remplacement des FSC n'impose pas expressément l'"utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", mais oblige à ne pas dépasser une certaine proportion d'articles ou de main-d'œuvre étrangers. Toutefois, le coût des articles et de la main-d'œuvre figure parmi les coûts de production – et reste même le principal coût de production de nombreux biens – qui entrent dans la "valeur loyale et marchande" du produit fini.

168. Comme dans le régime FSC, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère instituée en vertu du régime de remplacement des FSC doit en principe ne pas être dépassée en ce qui concerne chaque transaction pour laquelle l'avantage est recherché. La différence avec le régime FSC tient au fait que cette limitation est aussi imposée aux entreprises produisant des biens hors des États-Unis qui choisissent d'être traitées comme des sociétés nationales américaines conformément à l'article 943 e) du Code des impôts. À cet égard, la Loi sur le remplacement du régime FSC indique clairement que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère s'applique non seulement aux articles étrangers mais aussi aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre hors des États-Unis. L'inclusion de ces frais directs dans les éléments d'origine étrangère pris en compte pour déterminer la limitation ne semble avoir concrètement aucune importance pour les biens produits aux États-Unis puisque ces biens ne donnent lieu par définition à aucun "frais direct afférent à l'emploi de main-d'œuvre étrangère hors des États-Unis". En tout état de cause, si ces frais n'ont jamais été pertinents pour déterminer la teneur en éléments d'origine étrangère des biens *produits aux États-Unis*, cela réduirait encore les possibilités d'utilisation d'articles étrangers, de sorte qu'il serait plus difficile de ne pas dépasser la limitation de 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère. Cette limitation serait donc plus restrictive qu'elle ne l'est en vertu du régime FSC.

169. Des explications ont été données plus haut, dans la section 3.3.2, sur les raisons pour lesquelles l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux biens produits à l'étranger imposerait souvent l'utilisation d'"articles" des États-Unis et pour lesquelles, dans d'autres cas, de tels articles devront être utilisés pour garantir que cette limitation ne sera pas dépassée. Pour des raisons analogues, l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux biens produits aux États-Unis imposera souvent l'utilisation d'articles des États-Unis et, dans d'autres cas, de tels articles devront être utilisés pour garantir que cette limitation ne sera pas dépassée.

170. Il sera nécessaire d'utiliser des articles des États-Unis chaque fois que le coût des intrants autres que les articles, les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère éventuelle et les bénéfices représenteront 50 pour cent ou moins du prix de vente (ou plus exactement de la valeur loyale et marchande) des produits finis. En pareil cas, le coût des articles dépassera 50 pour cent de la valeur totale du produit et la subvention de remplacement ne pourra pas être obtenue si les articles sont tous d'origine étrangère.

171. Cette condition (et donc la nécessité d'utiliser des articles des États-Unis) ne sera pas toujours remplie mais le sera souvent. Les CE ont énuméré dans la section 3.2.2 certains facteurs contribuant à déterminer si cette condition sera remplie ou non.

172. En outre la teneur en éléments d'origine étrangère est exprimée en termes de fraction du prix qu'une entreprise peut obtenir de la vente du produit fini. Toutefois, le prix auquel une entreprise s'attend à vendre ce produit fini n'est pas toujours atteint du fait de plusieurs circonstances imprévues (ou incomplètement prévues): on peut par exemple se trouver confronté à une baisse spectaculaire

⁶⁶ *Id.*, paragraphe 130.

des prix de sorte que la valeur loyale et marchande diminue aussi (et qu'une entreprise ne peut plus obtenir les prix sur lesquels elle a fondé ses calculs de production). Pour minimiser ce risque de ne pas remplir les conditions requises, les entreprises seront incitées à ramener le coût des articles et de la main-d'œuvre étrangers à un niveau qui garantira toujours qu'il ne dépassera pas 50 pour cent du prix, même en cas de baisse de celui-ci.

173. Pour des raisons analogues à celles exposées dans la section 3.3.2, le fait que certaines entreprises devront utiliser des articles des États-Unis suffit à établir la subordination. Les exemples de l'Annexe (cas où les matériaux dépassent 50 pour cent de la valeur finale du produit) montrent d'autant mieux que de tels produits existent qu'ils sont fondés sur des estimations prudentes.

174. En conséquence, la subvention de remplacement de base est "subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera souvent nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée, alors que l'utilisation d'articles étrangers (et d'une main-d'œuvre étrangère directement employée si possible) empêchera souvent de ne pas dépasser cette limitation si bien que le bénéfice du régime de remplacement des FSC ne pourra pas être obtenu. Dans d'autres cas, l'utilisation d'articles étrangers accroîtra le risque que l'entreprise dépasse cette limitation, de sorte que l'utilisation d'articles des États-Unis restera nécessaire pour garantir que la subvention pourra être obtenue.

175. Les États-Unis ont avancé que le régime de remplacement des FSC n'est pas subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce qu'il "n'impose pas expressément" l'utilisation d'articles américains. De l'avis des États-Unis, les entreprises peuvent ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère (et donc obtenir l'avantage fiscal si les autres conditions sont remplies) sans aucune utilisation de pièces et de matières nationales.

176. Toutefois, afin d'établir l'existence d'une violation de l'article 3.1 b), il n'est pas nécessaire de montrer que la subvention impose dans tous les cas l'utilisation effective de produits nationaux de préférence à des produits importés. Le simple fait que le bénéficiaire sera obligé dans certains cas d'utiliser des produits nationaux au lieu de produits importés pour remplir cette condition mise à l'octroi de la subvention, s'il peut être démontré "sur la base du *libellé* de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent"⁶⁷, suffit à déclencher l'application de l'article 3.1 b).

177. En tout état de cause, en admettant pour les besoins du débat qu'il fallait que l'utilisation effective de produits nationaux soit une condition mise à l'octroi de la subvention, le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé a, comme nous l'avons expliqué plus haut et dans l'annexe à la présente communication, été fixé à un tel niveau par la Loi sur le remplacement du régime FSC qu'au moins dans certains secteurs, les bénéficiaires ne peuvent absolument pas éviter de le dépasser sans utiliser certains articles des États-Unis.

178. En outre, le fait qu'un producteur des États-Unis peut avoir des moyens de remplacement de ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère (par exemple en utilisant une main-d'œuvre américaine) n'exclut pas *a priori* une violation de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. De même que l'article 3.1 a), et dans le même souci d'éviter tout contournement, l'article 3.1 b) prévoit que l'"utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" pourrait constituer une condition de remplacement et prohibe cette utilisation "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions".

⁶⁷ *Id.*, paragraphe 123.

3.5.4 *La subvention de remplacement élargie*

179. Comme nous l'avons expliqué plus haut dans la section 3.3.5, les CE doutent que le régime élargi *puisse* être utilisé par des sociétés situées hors des États-Unis. La façon dont la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est formulée à l'article 943 du Code des impôts est une des raisons qui l'expliquent. Comme nous l'avons rappelé plus haut, cet article impose la limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère et décrit cette limitation dans les termes suivants:

- 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 frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

180. Les CE ont également fait valoir plus haut dans la section 3.3.3 que, même s'il arrivait que la subvention de remplacement élargie puisse être obtenue, elle constituerait une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

181. Étant donné qu'à leur avis, l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux produits étrangers fait de la subvention élargie une subvention à l'exportation prohibée, les CE ne considèrent pas qu'elle peut aussi être une subvention subordonnée à des éléments d'origine nationale.

182. Si, toutefois, le Groupe spécial ne souscrivait pas à la conclusion que l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs étrangers a cet effet, les CE font valoir à titre subsidiaire que l'article 3.1 b) doit être interprété comme prohibant aussi l'imposition d'une telle limitation aux producteurs étrangers.

3.5.5 *Conclusion*

183. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère du régime de remplacement des FSC subordonne *de jure* ou au moins *de facto* la subvention de remplacement de base 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*.

184. Les CE demandent au Groupe spécial de n'examiner l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs non américains que s'il est d'avis que cette limitation ne subordonne pas la subvention de remplacement élargie aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a).

3.6 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'Accord SMC

185. L'article 3.2 de l'*Accord SMC* confirme que:

Un Membre n'accordera ni ne maintiendra les subventions visées au paragraphe 1.

186. Il a été démontré plus haut que les subventions de remplacement relèvent du paragraphe 1 de l'article 3. Les États-Unis ne se conforment donc pas à leurs obligations en vertu du paragraphe 2 du même article en les accordant et en les maintenant.

3.7 Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994

187. L'article III:4 du *GATT de 1994* prévoit, dans sa partie pertinente, que

Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante 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 [...].

188. Les CE considèrent que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait que ce régime prévoit ainsi un traitement moins favorable pour les pièces et les matières importées que pour les produits nationaux similaires en ce qui concerne leur utilisation sur le marché intérieur en vue de la production de biens.

189. En revanche, les CE ne formulent aucune allégation relative à un traitement plus favorable en ce qui concerne l'exportation depuis les États-Unis des produits finis américains que des produits étrangers similaires présents sur le marché américain, ni à un traitement plus favorable des produits finis exportés des États-Unis que des produits étrangers similaires présents sur le même marché étranger (situations qui ne sont pas visées à l'article III:4).

190. Eu égard au libellé de l'article III:4, le Groupe spécial doit, pour se prononcer sur cette allégation, se pencher sur les questions suivantes:

- premièrement, les mesures en cause sont-elles des "lois", des "règlements" ou des "prescriptions";
- deuxièmement, les produits nationaux sont-ils ou non "similaires" par rapport à des produits importés;
- troisièmement, les mesures "affectent"-elles "l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et
- les mesures accordent-elles "un traitement moins favorable" aux produits importés qu'aux produits nationaux.

3.7.1 La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription"

191. Il est désormais solidement établi qu'il n'est pas nécessaire qu'une mesure soit obligatoire pour qu'elle constitue une "prescription" aux fins de l'article III:4 du GATT et que cet article s'applique aussi aux "mesures" prenant la forme de conditions à remplir pour obtenir un avantage.⁶⁸

⁶⁸ Par exemple, au paragraphe 4.5 de son rapport *Canada – Administration de la Loi sur l'examen de l'investissement étranger*, adopté le 7 février 1984, IBDD, S39/140, ("*Canada – LEIE*"), le Groupe spécial a estimé que les engagements pouvant faire l'objet d'une exécution forcée pris par certains investisseurs étrangers à l'égard du gouvernement canadien constituaient des "prescriptions", même s'ils étaient pris volontairement.

192. Dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*, le Groupe spécial a conclu que les conditions acceptées par une entreprise pour obtenir un "avantage" accordé par les autorités communautaires constituaient aussi des "prescriptions".⁶⁹

193. Plus récemment, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial est allé encore plus loin en estimant que les "lettres d'engagement" présentées par certaines sociétés à la demande du gouvernement canadien étaient des "prescriptions", même si elles ne pouvaient pas faire l'objet d'une exécution forcée et ne constituaient pas une condition à remplir pour obtenir un avantage.⁷⁰

194. Conformément à l'analyse faite plus haut dans la section 3.5, si le régime de remplacement des FSC n'oblige pas les producteurs américains à utiliser des intrants d'origine américaine, c'est dans de nombreux cas une des conditions nécessaires pour obtenir un avantage, l'avantage fiscal, et dans de nombreux autres cas, le régime les incite à utiliser des produits américains de préférence à des produits importés.

195. Les CE estiment que, compte tenu des précédents cités plus haut, le fait que la limitation concernant ces intrants d'origine étrangère est une des conditions à remplir pour obtenir l'avantage fiscal suffit à conclure que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère constitue une "prescription" au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.7.2 *Les pièces et les matières nationales sont "similaires" par rapport aux produits importés*

196. Le régime FSC de remplacement institue une distinction entre articles en fonction de leur origine: si les produits provenant des États-Unis aident à ne pas dépasser la limitation qu'il fixe, il n'en va pas de même des produits importés.

⁶⁹ *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, IBDD, S37/132, adopté le 16 mai 1990 ("*CEE – Pièces détachées et composants*"), paragraphe 5.21:

"L'article III:4 se réfère à toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la disposition et l'utilisation ... sur le marché intérieur." Il [le Groupe spécial] a considéré que le caractère général de cette disposition – "toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant (terme non souligné dans le texte), la vente, etc., des produits importés sur le marché intérieur conduit à penser que non seulement les prescriptions qu'une entreprise est juridiquement contrainte de respecter, telles que celles examinées par le Groupe spécial de la Loi canadienne sur l'examen de l'investissement étranger (IBDD, S30/147, 167), mais aussi celles qu'une entreprise accepte volontairement afin d'obtenir du gouvernement un avantage, constituent des "prescriptions" au sens de cette disposition".

La même interprétation sous-tend le rapport sur l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation des machines agricoles*, adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60 ("*Machines agricoles italiennes*"), dans lequel le Groupe spécial a conclu qu'une loi italienne prévoyant des facilités spéciales de crédit en faveur des exploitants agricoles pour l'achat de machines agricoles à condition qu'ils achètent des machines italiennes était contraire à l'article III:4 du GATT.

⁷⁰ *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.122. Le Groupe spécial a cité les circonstances suivantes pour conclure que les "lettres d'engagement" étaient des "prescriptions":

"i) en prenant les engagements indiqués dans les lettres, les sociétés ont agi à la demande du gouvernement canadien; ii) la conclusion prévue du Pacte de l'automobile a été un facteur-clé dans la décision des sociétés de présenter ces engagements; iii) les sociétés ont accepté une responsabilité à l'égard du gouvernement canadien s'agissant de la mise en œuvre des engagements indiqués dans les lettres, qu'elles qualifiaient d'"obligations" et au sujet desquels elles se sont engagées à communiquer des renseignements au gouvernement, en précisant qu'il était entendu pour elles que le gouvernement effectuerait chaque année des vérifications; et iv) au moins jusqu'à l'année automobile 1996, le gouvernement canadien a rassemblé chaque année des renseignements sur la mise en œuvre des conditions énoncées dans les lettres."

197. Toutefois, il est bien évident que le simple fait de provenir des États-Unis n'est pas, en tant que tel, de nature à conférer aux produits une caractéristique, une propriété ou une qualité qui les rende, par définition, "non similaires" par rapport à tout produit importé.⁷¹

3.7.3 *La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" l'"utilisation" des produits en question sur le marché intérieur*

198. Le terme "affecte" a été interprété de manière large dès les débuts du GATT. Selon le rapport du Groupe spécial *Machines agricoles italiennes*,

... Le choix du mot "affectant" impliquerait que l'intention du législateur était que les dispositions du paragraphe 4 visent non seulement les lois et règlements qui régissent directement les conditions de vente ou d'achat mais encore tous lois et règlements qui pourraient altérer, sur le marché intérieur, les conditions de la concurrence entre le produit d'origine nationale et le produit d'importation.⁷²

199. En l'espèce, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" directement "l'utilisation" des produits "sur le marché intérieur" parce qu'elle détermine souvent ceux que le producteur utilisera. Pour ne pas dépasser le plafond fixé, les producteurs des États-Unis doivent souvent incorporer dans leurs biens une certaine quantité de produits d'origine nationale.

200. En outre, comme nous l'avons rappelé plus haut dans la section [] il y aura par exemple des cas où une entreprise sera incitée à accroître la valeur des produits américains qu'elle utilise parce qu'elle s'attend à des baisses de prix (et par conséquent à un accroissement de la valeur des intrants étrangers par rapport au prix du produit fini). En d'autres termes, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère influera aussi dans ces cas sur les décisions relatives aux sources d'approvisionnement. Dans tous les cas de figure, un producteur américain remplira plus facilement les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal s'il préfère les produits nationaux aux produits étrangers. Par conséquent, la prescription "affecte la vente ... et l'utilisation" de produits au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

201. Le terme "affectant" doit aussi être interprété à la lumière de l'objet et du but de l'article III:4. Comme cela a été rappelé encore récemment par le Groupe spécial *Canada – Automobiles*,

L'obligation d'accorder un "traitement non moins favorable" énoncée à l'article III:4 a été systématiquement interprétée comme étant une prescription visant à assurer l'égalité effective des possibilités entre les produits importés et les produits nationaux. À cet égard, il a été considéré que, comme l'un des objectifs fondamentaux de l'article III est la protection du rapport de concurrence escompté entre les produits importés et les produits nationaux, une mesure peut être jugée incompatible avec l'article III:4 en raison de son incidence discriminatoire potentielle sur les produits importés. La prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché, et non les choix effectivement opérés par les entreprises sur ce marché". Il a été établi, en ce qui concerne tant l'article III:2 que l'article III:4, que les effets effectifs d'une mesure contestée ne sont

⁷¹ Dans son rapport sur l'affaire *Indonésie – Mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998 (*Indonésie – Automobiles*), le Groupe spécial a noté, au paragraphe 14.113, qu'une

"... distinction fondée sur l'origine en ce qui concerne les taxes intérieures est en soi suffisante pour qu'il y ait violation de l'article III:2, sans qu'il soit nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux".

Voir aussi le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.174.

⁷² Rapport du Groupe spécial *Machines agricoles italiennes*, paragraphe 12. L'Organe d'appel a confirmé cette interprétation du terme "affecte" dans l'affaire *CE – Bananes*, WT/DS27/AB/R, paragraphe 220.

pas un critère décisif pour déterminer si les prescriptions de ces dispositions sont respectées dans une affaire donnée. Enfin, comme l'Organe d'appel l'a déclaré, pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale.⁷³

Le Groupe spécial s'est prononcé ainsi en ce qui concerne une prescription qu'il a présentée comme

une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés.⁷⁴

202. Cette description s'applique aussi, bien entendu, à la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC: alors que l'utilisation de produits américains garantira toujours que cette condition de limitation à ne pas dépasser pourra être remplie et ne compromettra donc pas les chances d'obtenir l'avantage, la possibilité de la remplir sera souvent diminuée si des intrants ne provenant pas des États-Unis sont utilisés.

203. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une prescription juridique qui oblige un contribuable à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à de la main-d'œuvre d'origine étrangère pour bénéficier de l'avantage fiscal.

204. Compte tenu de ce qui précède, le Groupe spécial *Canada – Automobiles* a considéré que la mesure qu'il venait de décrire

a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle affecte donc la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, même si elle permet de recourir à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation de services nationaux à la place de produits nationaux.⁷⁵

En conséquence, il a conclu que

Nous ne voyons aucune pertinence dans l'argument du Canada selon lequel les prescriptions relatives à la VCA n'"affectent" pas dans la pratique la vente ou l'utilisation sur le marché intérieur des parties et matières importées car les niveaux de VCA sont si peu élevés qu'ils peuvent être facilement atteints sur la base des coûts de main-d'œuvre à eux seuls. Comme il a été dit plus haut, d'après le sens ordinaire du mot "affectant", les prescriptions relatives à la VCA doivent être considérées comme affectant la vente ou l'utilisation sur le marché intérieur des produits importés car elles ont un effet sur le rapport de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux en conférant un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux tout en refusant d'octroyer cet avantage si des produits importés sont utilisés. Ainsi, nous estimons que le fait qu'il est plus facile de satisfaire à ces prescriptions et donc de bénéficier de l'exemption des droits d'importation si des produits nationaux et non

⁷³ *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.78 (notes de bas de page omises). À l'appui de sa déclaration, le Groupe spécial se réfère, dans les notes de bas de page 842 à 845, au rapport du Groupe spécial *États-Unis – L'article 337 de la Loi douanière de 1930* ("*États-Unis – Article 337*"), IBDD, S36/395, paragraphes 5.11 et 5.13; au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Boissons à base de malt*, paragraphe 5.31; au rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, page 16; et au rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *CE – Bananes*, paragraphes 179 et 216. Il n'a pas été fait appel des constatations du Groupe spécial au sujet de l'article III:4.

⁷⁴ *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.82.

⁷⁵ *Ibid.* (non souligné dans l'original)

des produits importés sont utilisés suffit de permettre de constater que ces prescriptions affectent la vente ou l'utilisation des produits sur le marché intérieur, et nous ne pensons pas qu'il nous soit nécessaire d'examiner l'importance de ces prescriptions dans les circonstances actuelles en tant que facteur influençant les décisions des fabricants de véhicules automobiles au Canada concernant le choix entre les parties, matières et équipements non durables nationaux, d'une part, et les parties, matières et équipements non durables importés, d'autre part.⁷⁶

205. De même, comme il sera souvent plus facile de ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère et d'obtenir ainsi l'avantage de la subvention de remplacement si des produits américains sont utilisés que si des produits importés sont utilisés, la position concurrentielle de ces produits sur le marché américain est "affectée" et la limitation est contraire à l'article III:4 du GATT.

3.7.4 *Les produits importés sont soumis à un "traitement moins favorable"*

206. Enfin, en obligeant dans certains cas à utiliser un minimum de pièces et de matières d'origine nationale, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère empêche les producteurs qui souhaitent bénéficier du régime de remplacement des FSC d'utiliser une quantité équivalente de pièces et de matières importées et, par conséquent, accorde aux produits importés un "traitement moins favorable".

207. En outre, l'utilisation de pièces et de matières d'origine nationale permet aux bénéficiaires de remplir plus facilement la condition de non-dépassement de la limitation concernant la teneur en éléments d'origine étrangère et donc d'obtenir plus aisément l'avantage fiscal subordonné à cette condition que l'emploi de produits "similaires" ne provenant pas des États-Unis.

208. En conséquence, les bénéficiaires potentiels préféreront toujours, toutes les autres conditions étant égales par ailleurs, les "articles" américains aux produits importés similaires. Ainsi, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère se traduit dans tous les cas par un "traitement moins favorable" des produits importés que des produits nationaux similaires en ce qui concerne leur utilisation.

209. Les États-Unis essaieront peut-être de répéter également en ce qui concerne cette allégation leur argument selon lequel il est aussi possible de remplir la condition de non-dépassement de la limitation concernant la teneur en éléments d'origine étrangère autrement qu'en utilisant des articles des États-Unis de sorte que cette condition n'est pas incompatible avec les règles de l'OMC.

210. Toutefois, l'article III:4 du GATT doit être respecté dans tous les cas et pour toutes les transactions, sans aucune exception. Le fait qu'une analyse transaction par transaction est nécessaire en vertu de l'article III:4 est confirmé par le rapport du groupe spécial *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*.⁷⁷ Dans ce rapport, le groupe spécial a rejeté l'argument selon lequel les mesures prises par les États-Unis dont il s'agissait en l'espèce pouvaient être justifiées parce que l'essence importée n'était pas traitée "dans l'ensemble" moins favorablement que l'essence d'origine nationale. Les États-Unis n'ont pas fait appel de cet élément du rapport du groupe spécial. Le groupe spécial saisi de l'affaire *États-Unis – Essence* a rejeté le raisonnement fondé sur les mots "dans l'ensemble" parce qu'il signifierait qu'un traitement moins favorable dans un

⁷⁶ *Id.*, paragraphe 10.83.

⁷⁷ *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules* ("États-Unis – Essence"), rapport du Groupe spécial, WT/DS2/R, 29 janvier 1996.

cas pouvait être compensé par un traitement plus favorable dans un autre cas et a rappelé que cette approche avait aussi été rejetée au titre du GATT de 1947.⁷⁸

211. Il est donc manifeste qu'en vertu de l'article III:4, une analyse doit être effectuée au niveau d'un produit déterminé et non à celui de l'application de la loi à tous les produits possibles. Aucun produit pris individuellement ne doit être traité moins favorablement qu'un produit similaire d'origine nationale - et ce dans tous les cas, pour toutes les transactions.

3.7.5 *Des précédents et l'Accord sur les MIC confirment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article III:4*

212. Les conditions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale constituent une violation patente des prescriptions de l'article III:4 du GATT en matière de traitement national, qui a déjà été condamnée à plusieurs reprises par des groupes spéciaux du GATT et de l'OMC.

213. Dans l'affaire *Canada – LEIE*, le Groupe spécial a constaté que les engagements que certains investisseurs étrangers avaient pris à l'égard du gouvernement canadien et qui consistaient notamment à acheter en quantités et proportions déterminées des produits d'origine canadienne étaient contraires à l'article III:4.⁷⁹

214. De même, dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*, le Groupe spécial a conclu qu'en subordonnant la suspension de la procédure engagée au titre de la disposition anti-échappatoire à des engagements de limiter l'utilisation de pièces ou matières d'origine japonaise, les CE avaient agi de manière incompatible avec l'article III:4.⁸⁰

215. Dans l'affaire *Indonésie – Automobiles*, le Groupe spécial a constaté que l'octroi de certains avantages en matière de fiscalité et de droits d'importation à un prétendu fabricant de la "voiture nationale" en le subordonnant à un certain pourcentage d'éléments d'origine locale constituait une violation de l'article III:4.⁸¹

216. Enfin, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial a estimé qu'exempter certains fabricants de véhicules à moteur des droits de douane sous réserve qu'ils se conforment à certaines prescriptions relatives à la "valeur canadienne ajoutée" était incompatible avec l'article III:4.⁸²

217. L'*Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce* (l'"Accord sur les MIC") a confirmé sans laisser subsister aucun doute que les conditions de la teneur en éléments d'origine locale sont incompatibles avec l'article III:4 du GATT. Le point 1 a) de la Liste exemplative de l'Accord sur les MIC comprend, parmi les MIC qui sont incompatibles avec l'article III:4, celles qui prescrivent

"a) qu'une entreprise [...] utilise des produits d'origine nationale [...], qu'il soit spécifié qu'il s'agit [...] d'une valeur de produits, ou d'une proportion [...] de la valeur de sa production locale."

218. Comme les CE l'ont expliqué plus haut dans la section [3.3.2], la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC se traduit souvent par l'obligation d'utiliser des produits américains plutôt que des articles importés. En conséquence, elle

⁷⁸ Le Groupe spécial s'est référé au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Article 337*.

⁷⁹ *Canada – LEIE*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 5.4 à 5.12.

⁸⁰ *CEE – Pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 1.19 à 5.21.

⁸¹ *Indonésie – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 14.83 et suivants.

⁸² *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 10.58 et suivants.

équivalait aux prescriptions visées au point 1 a) de la Liste exemplative. Cela vient encore confirmer qu'elle est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.7.6 Conclusion

219. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que le Groupe spécial devrait constater que le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.8 Les subventions de remplacement sont également incompatibles avec l'Accord sur l'agriculture

3.8.1 Introduction

220. Les États-Unis ne semblent pas avoir pris en compte l'*Accord sur l'agriculture* en mettant en œuvre les recommandations faites par l'ORD en l'espèce. Leur principal argument, à savoir qu'il y a une possibilité de bénéficier du régime de remplacement des FSC en menant les activités de production hors des États-Unis, n'a aucune pertinence pour les produits agricoles. Comme les États-Unis l'ont eux-mêmes fait valoir lors de la procédure initiale de groupe spécial⁸³:

il faut également reconnaître que, pour ce qui est de branches de production exportatrices importantes, la prescription concernant les 50 pour cent n'a guère ou pas d'effet pratique. Par exemple, dans le secteur de l'agriculture que visent les Communautés européennes dans le présent différend, la notion de l'incorporation de marchandises importées dans les produits d'exportation est irréaliste et artificielle. Ainsi, pour le secteur de l'agriculture, la prescription concernant les 50 pour cent est dans une large mesure inapplicable.

221. Les États-Unis conviennent donc que de par leur nature même, les produits agricoles, en particulier les produits de base, ne satisferont pas au critère à moins d'être produits aux États-Unis. Ils sont d'ailleurs "cultivés" hors des États-Unis afin de remplir la condition visée sous C) i).

222. Le Groupe spécial se souviendra qu'il a constaté⁸⁴ que les États-Unis avaient

agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture (et, par conséquent, avec leurs obligations au titre de l'article 8 de cet accord):

- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture en dépassement des niveaux d'engagement en matière de quantités spécifiées dans leur Liste pour ce qui est du blé;
- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste.

223. Toutefois, l'Organe d'appel n'a pas considéré que le régime FSC entraînait une réduction des coûts de commercialisation des exportations au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*.

⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 4.1211.

⁸⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.1 b).

L'interprétation du terme "commercialisation" qu'il a adoptée est en effet légèrement différente de celle du Groupe spécial.⁸⁵

224. L'Organe d'appel a, par conséquent, examiné l'allégation formulée à titre subsidiaire par les CE au titre de l'*Accord sur l'agriculture* et a constaté que⁸⁶:

les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.

225. Le fait que l'Organe d'appel a retenu l'allégation subsidiaire a notamment pour conséquence que la distinction entre produits agricoles inscrits et non inscrits sur les Listes n'a plus d'importance, puisque l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* s'applique également aux uns comme aux autres.

226. Les CE montreront plus loin dans [la section 3.7.2] que rien n'a changé avec la mise en place du régime de remplacement des FSC et que les États-Unis agissent encore d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen du régime de remplacement des FSC, d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.

227. Au cas où les États-Unis feraient valoir ou au cas où le Groupe spécial considérerait que le régime de remplacement des FSC échappe à la prohibition en vertu de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* du fait qu'il est une subvention au sens de l'article 9:1 de cet accord, les CE feront aussi valoir plus loin dans [la section 3.7.3], à titre subsidiaire, que le régime de remplacement des FSC sera en tout état de cause incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'*Accord sur l'agriculture* pour des raisons analogues à celles exposées par le Groupe spécial à propos du régime FSC.

3.8.2 *Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture*

228. Le raisonnement de l'Organe d'appel au titre de l'*Accord sur l'agriculture* peut se résumer comme suit:

- L'Organe d'appel a conclu que le régime FSC donnait lieu à une "subvention subordonnée aux résultats à l'exportation" au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, pour des raisons essentiellement identiques à celles qui étaient à la base de sa conclusion et de la conclusion correspondante du Groupe spécial en ce qui concerne l'*Accord SMC*.⁸⁷
- L'Organe d'appel, poursuivant son raisonnement, a estimé que l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation", à l'article 10:1, doit, quand elle est rapprochée des articles 3, 8 et 9 de l'*Accord sur l'agriculture*, être considérée comme se rapportant aux produits agricoles aussi bien *inscrits* que *non inscrits* sur les Listes.⁸⁸

⁸⁵ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 131 et 132.

⁸⁶ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 171 d).

⁸⁷ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 136 à 142.

⁸⁸ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 145 à 147.

- L'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* prohibe les subventions à l'exportation "appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation". Comme le régime FSC crée un droit à recevoir des montants illimités de subventions à l'exportation non énumérées à l'article 9:1, pour les produits aussi bien inscrits que non inscrits sur les Listes, l'Organe d'appel a conclu qu'elles menacent "à tout le moins" d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de la première et de la seconde proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*.⁸⁹
- En conséquence, les subventions FSC sont également incompatibles avec l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* par lequel les Membres se sont engagés à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec cet accord.⁹⁰

229. Le même raisonnement, exactement, s'applique au régime de remplacement des FSC. Au demeurant, un contournement d'un contournement reste certainement un contournement!

230. Les CE ont démontré plus haut que le régime de remplacement des FSC donne lieu à des subventions à l'exportation. Il crée ainsi un droit des entreprises à bénéficier de ces subventions. Celles-ci menacent donc nécessairement, "à tout le moins", d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation, c'est-à-dire de l'engagement des Membres au titre de la première proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* à ne pas accorder pour ce qui est des produits inscrits sur leur Liste de subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui sont spécifiés dans la partie pertinente de leur Liste et l'engagement au titre de la seconde proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* à n'accorder pour ce qui est des produits non inscrits sur leur Liste absolument aucune des subventions énumérées à l'article 9:1. Le régime de remplacement des FSC est donc également incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.

3.8.3 À titre subsidiaire, les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* lus conjointement avec l'article 9:1 du même accord

231. Sauf en soutenant que le régime de remplacement des FSC ne donne pas lieu à des subventions ou qu'elles ne sont pas subordonnées aux exportations, il semblerait que la seule manière pour les États-Unis de faire valoir que les subventions de remplacement échappent à la prohibition au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* serait d'alléguer qu'elles sont des subventions à l'exportation mais entrent dans l'une des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*.

232. Hormis son alinéa d), qui a été considéré par l'Organe d'appel comme inapplicable à l'abandon de recettes fiscales indirectement liées à la commercialisation de produits agricoles, la seule autre disposition de l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture* qui ait jamais été mentionnée comme pouvant être pertinente pour ce type de subvention⁹¹ est l'alinéa a).

233. Au cas où les États-Unis avanceraient un tel argument, les CE allèguent à titre subsidiaire que les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec celui des alinéas de l'article 9:1 qui est jugé applicable, pour les

⁸⁹ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 150 et 153.

⁹⁰ *Id.*, paragraphe 154.

⁹¹ Le Groupe spécial a indiqué que l'alinéa a) de cet article pourrait être pertinent dans la note de bas de page 700 au paragraphe 7.159 de son rapport. Les États-Unis s'y sont aussi fréquemment référés dans les arguments qu'ils ont avancés pour étayer leur point de vue selon lequel l'alinéa d) n'était pas applicable au régime FSC.

mêmes raisons, *mutatis mutandis*, que celles données par le Groupe spécial dans les paragraphes 7.144 à 7.151 et 7.160 à 7.177 de son rapport initial. Il n'est pas nécessaire que les CE examinent ici l'applicabilité de l'alinéa de l'article 9:1 jugé applicable, quel qu'il soit, parce que c'est ce qui sera établi ou admis avant que l'allégation subsidiaire puisse être abordée.

3.9 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000

234. L'article 2 de la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit formellement l'abrogation de ce régime. Il dispose que:

La sous-partie C de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 (relative à l'imposition des sociétés de ventes à l'étranger) est abrogée.

235. Toutefois, cette abrogation est passablement illusoire parce que des transactions des FSC restent possibles pendant une période indéterminée.

236. Si l'article 5 c) 1) de la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit en termes généraux que cette loi s'applique aux transactions conclues après le 30 septembre 2000 et qu'aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date, pour les FSC "existant le 30 septembre 2000 et à tout moment donné par la suite", les modifications apportées au régime FSC par la loi sur son remplacement ne s'appliquent à aucune transaction intervenant

- avant le 1^{er} janvier 2002, ou
- après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable
 - avec des parties non apparentées et
 - en vigueur au 30 septembre 2000.

237. Les contrats irrévocables comprennent les options de renouvellement, d'achat et de remplacement faisant l'objet d'un contrat, à condition qu'elles soient opposables au vendeur, au bailleur ou à une personne équivalente.

238. La loi ne fixe absolument aucune limite à la durée du régime FSC par le biais de ces contrats et options.

239. Les CE font observer que cette disposition permet aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC pendant une période indéterminée et qu'elle perpétue donc les violations dont il a été constaté qu'elles résultaient du régime FSC au-delà de la période prévue dans le rapport du Groupe spécial et confirmée par l'Organe d'appel. En conséquence, les États-Unis n'ont pas appliqué les recommandations et décisions pertinentes de l'ORD.

240. En outre, conformément à l'article 5 c) 2) de la Loi sur le remplacement du régime FSC, les FSC peuvent refuser cet avantage en demandant à être immédiatement assujetties aux nouvelles règles, si celles-ci sont applicables, par un "choix" à cet effet. Ce choix peut être fait en ce qui concerne une seule transaction si bien que, pour les autres, les nouvelles règles s'appliqueront. Cela offre évidemment aux anciennes FSC encore une option de plus pour maximiser leurs avantages fiscaux en retenant la formule qui s'y prête le mieux.

241. Par conséquent, en continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines

conditions pendant une période indéterminée) -, les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'Accord SMC et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas davantage conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

3.10 Les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai que celui-ci a fixé

242. En adoptant le 20 mars 2000 les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel, l'ORD a également fait des recommandations et rendu des décisions relatives à la mise en conformité "avec effet à compter du 1^{er} octobre 2000", c'est-à-dire la date limite fixée dans le rapport du Groupe spécial et confirmée par l'Organe d'appel.⁹²

243. En ne se conformant pas aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai ainsi prescrit, les États-Unis auraient évidemment manqué à leur obligation de les appliquer à compter du 1^{er} octobre 2000. Ils se seraient ainsi exposés au risque de contre-mesures et de suspension des concessions ou d'autres obligations de la part des CE.

244. Comme il était devenu évident que les États-Unis ne seraient pas à même de respecter le délai prescrit, ils ont demandé à l'ORD de le modifier, demande à laquelle l'ORD a accédé le 12 octobre 2000.⁹³

245. Les CE font remarquer que le projet de loi sur le remplacement du régime FSC a été signé par le Président des États-Unis le 15 novembre 2000 et est donc devenu loi à cette date, c'est-à-dire 15 jours après l'expiration du délai tel que prorogé par l'ORD.

246. En conséquence, les CE font observer que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai fixé par celui-ci et qu'ils ne se sont donc pas conformés à l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

4. EXCEPTION PRÉLIMINAIRE: DROITS DES TIERS PARTIES EN VERTU DES PROCÉDURES DE TRAVAIL DU GROUPE SPÉCIAL

247. Avant de conclure, les CE souhaitent appeler l'attention du Groupe spécial sur une difficulté concernant les tiers parties que soulèvent, sans aucun doute par inadvertance, ses Procédures de travail.

248. Parmi les Procédures de travail additionnelles adoptées par le Groupe spécial en application de l'article 12:1 du *Mémorandum d'accord* (et du point 11 de l'appendice 3 au *Mémorandum d'accord*), la règle 9 régit l'accès des tiers parties aux communications des Parties principales. Cette règle prévoit dans sa partie pertinente que

Les tiers parties recevront des copies des premières communications écrites des Parties. Toute Partie peut décider de fournir aux tiers parties une copie de sa communication présentée à titre de réfutation ou de ses autres communications.

249. Une distinction nette est donc faite entre l'accès aux premières communications et aux autres communications. Alors que les tiers parties ont pleinement droit à une copie des premières communications écrites des Parties principales, leur accès aux autres communications est laissé à la discrétion de ces Parties principales.

⁹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.8.

⁹³ WT/DS108/11, 2 octobre 2000; WT/DSB/M/90, 31 octobre 2000, paragraphe 6.

250. Les CE considèrent que les intérêts des tierces parties pris en compte dans le Mémoire d'accord ne sont pas suffisamment protégés en l'espèce dès lors qu'elles se voient dénier le droit légal de recevoir une copie des communications des Parties à la première réunion du Groupe spécial, à l'exception des premières communications.

251. De l'avis des CE, cet élément des Procédures de travail est contraire à l'article 10:3 du Mémoire d'accord, qui se lit comme suit

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

252. Cette disposition est contraignante pour les Parties et pour le Groupe spécial; elle ne comporte aucune ambiguïté et ne prévoit ni exception ni dérogation. Les groupes spéciaux ne sont pas libres de déroger dans leurs Procédures de travail aux dispositions contraignantes du Mémoire d'accord qui accordent aux Parties et aux tierces parties des droits en matière de procédure. Empêcher les tierces parties d'avoir accès à certaines des communications écrites présentées pour préparer la première (et la seule) réunion de fond du Groupe spécial avec les Parties et les tierces parties ne va pas dans le sens d'une procédure équitable et objective.

253. Les CE tiennent à souligner que la procédure des groupes spéciaux pourrait gravement en pâtir. Empêcher les tierces parties de participer utilement à la procédure n'aidera manifestement pas le Groupe spécial à s'acquitter de sa tâche d'évaluation objective des faits et des questions de droit dont il est saisi. Les tierces parties ne devraient pas être forcées de fonder leur contribution à une procédure de règlement des différends sur des suppositions ou des renseignements de seconde main concernant les arguments avancés par les Parties. Les Procédures de travail empêchent les tierces parties d'être pleinement informées des arguments échangés devant le présent Groupe spécial à la date où a lieu la réunion de fond avec les Parties et les tierces parties. Par voie de conséquence, la limitation, à la date de la réunion avec les Parties et les tierces parties, de l'accès aux documents présentés au Groupe spécial risque aussi d'empêcher ce dernier de bénéficier de contributions de tierces parties qui pourraient lui être utiles en l'aidant à procéder à l'évaluation objective exigée de lui en vertu de l'article 11 du Mémoire d'accord.

254. Les CE savent que certains autres groupes spéciaux ont adopté des procédures de travail analogues et c'est sans aucun doute de là que vient l'adoption de cette disposition dans la présente procédure. Mais une pratique qui est contraire aux dispositions expresses et aux objectifs du Mémoire d'accord ne saurait être considérée comme justifiée parce qu'elle a également été suivie dans certaines autres procédures. Une erreur de procédure ne saurait cesser d'en être une parce qu'elle est répétée. Comme dans toutes les autres affaires de nature analogue auxquelles elles ont été parties, les CE maintiennent donc que cette façon de procéder est incompatible avec les garanties fondamentales d'équité de la procédure qui sont implicites dans le Mémoire d'accord et qui s'imposent au présent Groupe spécial, quelle qu'ait pu être la pratique d'autres groupes spéciaux.⁹⁴

255. Un précédent rapport de groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord (*Australie – Saumon*)⁹⁵ a abordé cette question mais a pris une position différente de celle définie plus haut par les CE. Celles-ci souhaitent formuler les observations suivantes sur le raisonnement du rapport *Australie – Saumon*.

⁹⁴ Voir les paragraphes 3.7 à 3.10 du 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*", document WT/DS126/RW, 21 janvier 2000.

⁹⁵ *Australie - Mesures visant les importations de saumon - Recours du Canada à l'article 21:5*, rapport du Groupe spécial WT/DS18/RW, 18 février 2000.

256. Le groupe spécial saisi de cette affaire a expressément reconnu que n'envoyer aux tierces parties que des copies de ce qui est – généralement – la première série de communications est une simple "pratique" au titre de l'article 10:3.⁹⁶ Cela tend à confirmer que le Mémorandum d'accord ne contient aucune obligation légale à cet effet.

257. Le groupe spécial a aussi rappelé le caractère accéléré de la procédure au titre de l'article 21:5. Les CE voudraient toutefois réaffirmer que fournir aux tierces parties toutes les communications dont dispose le groupe spécial avant la séance qu'il tient avec elles n'alourdirait ou ne ralentirait aucunement cette procédure. Il incomberait aux tierces parties de saisir l'occasion qui leur serait ainsi donnée de faire en pleine connaissance de cause une intervention devant le groupe spécial dans le délai déjà fixé par celui-ci.

258. Compte tenu de ce qui précède, les CE demandent que le Groupe spécial décide que les tierces parties seront autorisées à recevoir toutes les communications des parties principales précédant l'unique réunion avec le Groupe spécial. Pour que cette décision puisse être appliquée, les CE demandent que le Groupe spécial la prenne et la communique aux parties et aux tierces parties dès que possible après que les États-Unis auront eu la possibilité de formuler leurs observations, c'est-à-dire après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites.

5. CONCLUSION

259. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE demandent au Groupe spécial de constater que:

- Le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*.
- Le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Cette prohibition est étayée et confirmée par le fait que ces subventions sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.
- La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.
- Le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.
- Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec l'article 9:1 de cet accord.

⁹⁶ *Ibid.*, paragraphe 7.

- En continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémoire d'accord*.
- En ne retirant pas les subventions FSC et en ne se conformant pas aux décisions et recommandations de l'ORD à l'expiration du délai accordé par celui-ci pour ce faire, les États-Unis ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémoire d'accord*.

260. En outre, les CE demandent 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.

ANNEXE

Le coût des matériaux en pourcentage de la valeur loyale et marchande des produits

L'article 943 1) C) du Code des impôts, inséré à la suite de l'adoption de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, définit les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant, notamment,

des biens –

- 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 frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

Le coût des matériaux en pourcentage du prix final d'un produit varie en fonction d'un certain nombre de facteurs, par exemple leur prix sur le marché, le coût relatif des autres facteurs de production (par exemple, la main-d'œuvre, les frais généraux, l'amortissement), le niveau d'intégration du producteur concerné et le montant des bénéfices escomptés.

Néanmoins, il existe des produits pour lesquels, étant donné leurs modalités de production ou d'assemblage, les matériaux sont un intrant si important qu'il est difficile de croire qu'ils puissent jamais apporter moins de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande.

Les principaux arguments d'ordre juridique des CE sont développés, en ce qui concerne cette prescription, dans le texte de leur communication au Groupe spécial. Elles ont en outre recueilli, uniquement pour illustrer cette argumentation générale, quelques données relatives à la production dans certains secteurs (qu'elles ont recoupées avec des renseignements obtenus de certaines branches de production européennes et au cours de diverses enquêtes en matière de commerce).

Les exemples les plus évidents sont fournis par des produits assez proches des produits de base, n'ayant guère ou pas de valeur liée à une marque, peu ouvrés et dégageant une faible marge bénéficiaire. En voici quelques-uns.

1. Sidérurgie

a) Rouleaux laminés à chaud

Les rouleaux laminés à chaud sont fabriqués dans des aciéries et constituent le matériau employé pour obtenir de nombreux types de produits sidérurgiques, tels que les bandes larges, les feuillards, les produits laminés à froid et les tubes. Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation et les frais généraux) des rouleaux laminés à chaud est de l'ordre de 207 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande est de l'ordre de 220 euros par tonne.

Le coût des matériaux entrant dans la production s'établit comme suit:

Fer	109 euros par tonne
Ferraille	15 euros par tonne
Divers	8 euros par tonne
Total	132 euros par tonne

Ces matériaux entrent pour 60 pour cent dans la valeur loyale et marchande des rouleaux laminés à chaud.

b) Tôles en acier fortes

Le coût normal de production (y compris les dépenses d'administration et de commercialisation et les frais généraux) des tôles fortes est de 290 euros par tonne; sur cette base la valeur loyale et marchande est de l'ordre de 310 euros par tonne.

Coût des matériaux entrant dans la production:

Brame d'acier	200 euros par tonne
Ferraille	-10 euros par tonne (récupérée)
Total	190 euros par tonne

Ces matériaux entrent pour 61 pour cent dans la valeur loyale et marchande des tôles en acier.

c) Fixations en acier inoxydable

La matière première utilisée pour fabriquer des fixations en acier inoxydable est le fil machine en acier inoxydable. Le coût de cette matière première représente entre 55 et 61 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

2. Autres articles en métal

a) Papier d'aluminium

La principale matière première du papier d'aluminium est constituée par des brames d'aluminium. Le coût de ces brames représente entre 58 et 63 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

3. Tissus de fibres de verre

Les fils de fibre de verre sont la matière première utilisée pour produire des tissus de fibre de verre. Le coût de cette matière première représente entre 55 et 60 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

4. Produits chimiques et fibres synthétiques

a) Résines de polyéthylène téréphtalate pour la fabrication de bouteilles

Les matières premières utilisées pour la fabrication de cet article, qui sert à celle de bouteilles en plastique, sont l'acide téréphtalique purifié, le monoéthylèneglycol, le diéthylèneglycol et l'acide isophtalique. Lorsqu'on additionne leurs coûts respectifs, on obtient jusqu'à 70 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

5. Avions

Les moteurs d'un avion peuvent représenter 30 pour cent du prix final du produit fini. Et le coût de l'avionique d'un avion moderne peut lui aussi atteindre 30 pour cent de sa valeur finale.

Les moteurs et l'avionique sont généralement achetés à des fournisseurs extérieurs. Ils peuvent en s'additionnant représenter 60 pour cent du prix final.

NOTE

L'assemblage occasionne toujours des coûts de main-d'œuvre directs qui peuvent être assez élevés. Cela signifie, pour prendre l'exemple de l'avion où les moteurs et l'avionique, qui sont achetés, représentent 60 pour cent de la valeur finale, qu'aux 10 pour cent qui doivent avoir leur source aux États-Unis ou en provenir pour que le plafond de 50 pour cent ne soit pas dépassé viennent s'ajouter les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère qui sont également engagés par le producteur.

Liste des pièces

- Pièce n° 1 des CE Extrait de *Inside US Trade*, 24 mars 2000 (page 9).
- Pièce n° 2 des CE Proposition initiale faite par les États-Unis pour remplacer le régime FSC.
- Pièce n° 3 des CE Lettre adressée le 26 mai 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
- Pièce n° 4 des CE Lettre adressée le 31 août 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
- Pièce n° 5 des CE *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* (la "Loi sur le remplacement du régime FSC").
- Pièce n° 5A des CE *Explication technique de l'amendement proposé par le Sénat à la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux, H.R. 4986 (JCX-111-00), 1^{er} novembre 2000.*
- Pièce n° 6 des CE Rapport du Service de recherche du Congrès sur les avantages fiscaux accordés aux sociétés de ventes à l'étranger au titre de l'exportation et l'Organisation mondiale du commerce *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, spécialiste des finances publiques. Division de l'administration et des finances.
- Pièce n° 7 des CE Rapport de M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, intervenant à l'occasion de l'adoption par la Commission des finances du Sénat, le 19 septembre 2000, du projet de loi sur le remplacement du régime FSC, *Inside US Trade*, 3 novembre 2000 (l'article commence page 26 et se poursuit pages 24 et 25. Le texte cité figure à la page 25).
- Pièce n° 8 des CE Estimation de coût faite le 13 septembre 2000 par le Bureau du budget du Congrès.
- Pièce n° 9 des CE Liste des dispositions du sous-titre A, chapitre 1, sous-chapitre B, partie III du Code des impôts excluant certains revenus de l'imposition aux États-Unis.

ANNEXE A-2

PREMIÈRE COMMUNICATION ÉCRITE DES ÉTATS-UNIS (7 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
I. INTRODUCTION.....	61
II. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE.....	62
III. RAPPEL DES FAITS	64
A. DESCRIPTION DE LA LOI	64
1. Les objectifs de la Loi et son effet sur le système fiscal des États-Unis	64
a) Mise en conformité avec les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel	65
b) Nouvelle approche de l'imposition des revenus étrangers aux États-Unis	65
c) Une mesure visant à éviter la double imposition	65
2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus	66
a) Élément qualitatif des revenus exclus: leur caractère extraterritorial	66
b) Élément quantitatif des revenus du commerce extérieur qui sont exclus.....	67
3. Traitement équitable des contribuables	68
4. Date d'entrée en vigueur de la Loi	68
5. Règles transitoires prévues par la Loi	68
B. LA LOI ALIGNE SUR LE MODÈLE EUROPÉEN LA MÉTHODE D'IMPOSITION DES REVENUS ÉTRANGERS AUX ÉTATS-UNIS.....	69
C. LA LOI EST FONDAMENTALEMENT DIFFÉRENTE DU RÉGIME FSC.....	70
1. Le régime FSC constituait une exception relativement limitée à la règle générale des États-Unis prévoyant l'imposition mondiale des revenus perçus à l'exportation.....	71
2. La Loi modifie fondamentalement le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux aux États-Unis.....	71
3. La Loi n'oblige pas à exporter	72
IV. QUESTIONS SOULEVÉES DANS LA PRÉSENTE PROCÉDURE.....	72
V. ARGUMENTS.....	73
A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES	73
B. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION AU SENS DE L'ARTICLE PREMIER DE L'ACCORD SMC.....	73
1. Au sens de l'article premier, le point de référence normatif est la "règle interne applicable" d'un Membre.....	74

2.	En excluant les revenus extraterritoriaux du "revenu brut", la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes normalement exigibles	75
a)	Conformément à la législation fiscale américaine, le "revenu brut" détermine la compétence fiscale des États-Unis	75
b)	Un Membre de l'OMC est libre de modifier la règle régissant sa propre compétence fiscale	76
c)	Au regard du point de référence normatif modifié, l'impôt sur les revenus exclus par la Loi n'est pas "normalement exigible"	77
3.	Les arguments des CE au titre de l'article premier sont incompatibles avec le texte de l'alinéa ii), tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire FSC.....	78
a)	L'argument des CE selon lequel l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi devrait être considérée comme une exemption	78
b)	L'argument des CE selon lequel l'exclusion constitue une subvention parce qu'elle devrait être plus large	79
c)	L'argument des CE selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une "catégorie générale"	80
4.	Les CE n'ont pas démontré, de fait, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles	82
C.	L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC.....	83
1.	Le sens de l'article 3.1 a).....	83
2.	L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation	84
a)	La Loi ne fait pas expressément des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux	84
b)	Telle qu'elle est appliquée, la Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux	85
i)	<i>La Loi repose sur un principe neutre à l'égard des exportations.....</i>	<i>85</i>
ii)	<i>Comme les revenus extraterritoriaux proviennent d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, les contribuables peuvent en bénéficier, dans le cadre du nouveau régime, sans exporter.....</i>	<i>85</i>
iii)	<i>Aux termes de la Loi, les contribuables peuvent maximiser, sans exporter, leurs revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus</i>	<i>87</i>
iv)	<i>L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger définit en partie une "transaction réalisée à l'étranger"</i>	<i>87</i>
3.	L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique erroné.....	88
a)	Les CE énoncent un nouveau critère pour l'application de l'article 3.1 a)	88
b)	La Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une "condition parmi plusieurs autres conditions"	89

4.	L'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'applique pas aux activités de la production à l'étranger est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels.....	90
a)	L'application de l'exclusion aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger n'est pas limitée aux cas où un fabricant étranger choisit d'être assimilé aux entreprises américaines.....	90
b)	Les entreprises industrielles étrangères peuvent choisir d'être assimilées aux entreprises américaines sans avoir à supporter des obligations fiscales supplémentaires	91
c)	L'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement fiscal des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger	91
5.	Les CE n'ont pas fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations.....	92
D.	COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC	93
1.	Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59.....	93
a)	Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'Accord SMC	93
b)	Rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a).....	93
c)	Rapport entre la note de bas de page 59 et le point e).....	95
i)	<i>La première phrase de la note de bas de page 59: Le report</i>	<i>95</i>
ii)	<i>La cinquième phrase de la note de bas de page 59: Éviter la double imposition.....</i>	<i>96</i>
d)	La note de bas de page 59 désigne certaines mesures comme ne constituant pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5	97
2.	Mesures visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59	98
a)	La non-imposition des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition	98
b)	Explication de la méthode de l'exemption (non-imposition) permettant d'éviter la double imposition: le modèle de l'OCDE.....	99
c)	La méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt pour certains contribuables	100
3.	L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure qui vise à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59.....	101
a)	La Loi a recours à la non-imposition plutôt qu'au crédit d'impôt pour éviter la double imposition.....	101
b)	La Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère.....	102
c)	L'exclusion prévue par la Loi est analogue aux exemptions territoriales prévues dans les systèmes des États membres des CE.	103

	<u>Page</u>
4. Conclusion.....	103
E. LA RÈGLE LIMITANT À 50 POUR CENT LA VALEUR DE CERTAINS ÉLÉMENTS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE NE REND PAS L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC.....	103
1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord	104
2. Sens de l'article 3.1 b)	104
3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent.....	104
4. Le rapport <i>Canada – Automobiles</i> confirme que l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.....	105
a) Décision de l'Organe d'appel.....	105
b) Application à la Loi de l'analyse faite dans l'affaire <i>Canada – Automobiles</i>	106
F. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE III:4 DU GATT DE 1994	107
1. Sens de l'article III:4.....	107
2. Les CE font une description inexacte de la règle des 50 pour cent.....	108
3. Les CE ne fournissent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4.....	109
G. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE AUX OBLIGATIONS DES ÉTATS-UNIS AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE	110
H. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD.....	110
1. Compte tenu de toutes les circonstances propres au présent différend, le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires énoncées dans la Loi constituent une manière raisonnable de donner suite aux recommandations et décisions de l'ORD	110
2. Les États-Unis ont respecté les délais spécifiés par l'ORD	112
I. LE GROUPE SPÉCIAL DEVRAIT REJETER L'EXCEPTION PRÉLIMINAIRE SOULEVÉE PAR LES CE CONCERNANT LES DROITS DES TIERCES PARTIES	112
VI. CONCLUSION.....	114

I. INTRODUCTION

1. Les Communautés européennes ("CE") ont engagé la présente procédure pour contester la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi").¹ Les CE prétendent que la nouvelle loi est fondamentalement identique aux dispositions fiscales relatives aux sociétés de vente à l'étranger (ou "FSC") qu'elle remplace, et elles proposent une nouvelle interprétation des règles de l'OMC. Les États-Unis présentent cette communication au Groupe spécial pour expliquer comment fonctionne la nouvelle loi et pourquoi elle est compatible avec les règles de l'OMC.

2. Les efforts des CE pour dépeindre la nouvelle Loi de la même façon que le régime FSC sont malvenus car la Loi a été expressément conçue pour corriger les défauts constatés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*. La Loi diffère du régime FSC à bien des égards, mais deux sont particulièrement importants. Premièrement, à la différence du régime FSC, la Loi modifie la règle générale des États-Unis – ou point de référence normatif – régissant l'imposition des revenus étrangers et elle ne crée pas d'exception entraînant une économie d'impôts à une règle générale normalement applicable qui procure des recettes. La Loi n'accorde donc pas de subvention. Deuxièmement, comme la Loi s'applique à une vaste catégorie de revenus, elle n'est pas subordonnée aux exportations. Par conséquent, comme le Groupe spécial et l'Organe d'appel l'ont constaté dans le cas des FSC, elle ne crée pas une situation dans laquelle un Membre de l'OMC, "ayant décidé d'imposer une catégorie particulière de revenus [...] accord[e] une exclusion, subordonnée aux exportations, du champ [...] de [ses] autres règles en matière d'imposition".² En fait, la Loi n'établit pas de subordination aux exportations et elle n'"exclut" aucun revenu qui serait "imposé en vertu [d']autres règles".

3. Au contraire, la Loi modifie radicalement la façon dont les États-Unis imposent les revenus provenant de la vente, de la location-vente ou de la location de biens hors de leurs frontières et la méthode qu'ils emploient pour éviter la double imposition de ces revenus. Jusque-là, les États-Unis avaient un système d'imposition mondial, consistant à imposer tous les revenus des personnes physiques et morales américaines, quel que soit le lieu où ils étaient perçus. Dans le cadre de ce système, ils recouraient principalement au crédit d'impôts pour compenser les impôts prélevés à l'étranger et éviter ainsi l'imposition des mêmes revenus par deux autorités fiscales. En adoptant la nouvelle Loi, les États-Unis ont abandonné ce système qui évitait la double imposition principalement par le jeu de crédits d'impôts. Pour éviter la double imposition, la nouvelle Loi prévoit quant à elle que les revenus en question ne sont pas imposables aux États-Unis. En excluant ces revenus du champ de l'impôt américain au lieu de recourir à des crédits d'impôts, elle adopte, à bien des égards, une méthode analogue à l'exemption territoriale des revenus étrangers pratiquée par de nombreux pays.

4. Le remaniement des règles de l'OMC par les CE est encore plus préoccupant que leur description erronée de la Loi. S'agissant de la définition d'une "subvention", les CE ne tiennent aucun compte de ce que l'Organe d'appel a dit à propos de la signification du "point de référence normatif défini" par rapport auquel on pourrait comparer "la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation".³ Au lieu de s'en tenir à ces termes, les CE demandent au Groupe spécial de renverser l'analyse de l'Organe d'appel en traitant l'exception qui procure des recettes prévue par la Loi comme le "point de référence normatif défini" pour la comparer à la nouvelle *règle générale* des États-Unis excluant les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain.

¹ Loi n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), jointe en tant que pièce n° 1 des États-Unis.

² *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" ("FSC (Organe d'appel))*), WT/DS108/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 2000, paragraphe 99; *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" ("FSC (Groupe spécial))*), WT/DS108/R, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.108.

³ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90.

5. Les CE proposent en outre un nouveau critère pour définir une subvention à l'exportation. Selon elles, il s'agit de savoir non pas si une subvention est conditionnée par les résultats à l'exportation ou en dépend pour exister, comme l'a dit l'Organe d'appel, mais plutôt si les exportations sont soumises à un traitement différent de celui qui est appliqué aux transactions intérieures similaires. Un tel critère ne repose ni sur les termes de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ("Accord SMC") ni sur les rapports des groupes spéciaux ou de l'Organe d'appel qui ont interprété cet accord. Les CE vont même jusqu'à dire que la Liste exemplative de subventions à l'exportation – qui donne simplement des exemples de subventions prohibées – étend la prohibition au-delà des subventions qui sont "subordonnées [...] aux résultats à l'exportation".

6. Le fait que les CE passent sous silence les différences importantes entre la Loi et le régime FSC, et essaient de travestir la Loi et de remanier les dispositions de l'OMC en en forçant le sens, donne à penser qu'elles n'arrivent pas à faire entrer la Loi dans un cadre préexistant pour démontrer l'existence d'une incompatibilité avec les règles de l'OMC et qu'elles ne peuvent pas expliquer en quoi la Loi constitue une subvention à l'exportation alors que les mesures comparables de leurs États membres n'en sont pas. Les CE disent en fait que, bien qu'elles ne puissent pas en donner une définition, elles savent reconnaître une subvention ou une subvention à l'exportation.

7. Pour cette raison, les CE contestent la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère, énoncée dans la Loi (la "règle des 50 pour cent"), mais de surcroît elles essaient d'utiliser leur interprétation erronée de cette règle pour remettre en cause toutes les autres dispositions de la Loi. Elles prétendent en effet que, même si les autres dispositions ne constituent pas en elles-mêmes des subventions ou des subventions à l'exportation, la règle des 50 pour cent vicie l'ensemble de la Loi et en fait une subvention à l'exportation. Or, cette règle ne limite que la valeur de certains éléments d'origine étrangère et ne désavantage pas les produits importés, comme le prétendent les CE. Contrairement à ce qu'elles affirment, elle ne vicie en aucun cas l'ensemble de la Loi.

8. Il est fâcheux que les CE manquent de rigueur dans leur jugement. En droit international public, l'interprétation et l'application des traités nécessitent le strict respect des termes du traité et une explication claire des raisons pour lesquelles une mesure contestée est ou n'est pas conforme à ces termes. Les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de rejeter l'approche des CE, qui préjuge des résultats, et d'appliquer plutôt une méthode d'analyse fondée sur des principes et respectant les termes des dispositions pertinentes de l'OMC. À leur avis, une telle analyse amènera à la conclusion que la Loi est conforme à ces dispositions.

II. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

9. La présente procédure porte sur les mesures prises par les États-Unis pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD énoncées dans le document WT/DS108.

10. L'historique de la procédure jusqu'à la phase de l'examen par le groupe spécial initial est décrit aux paragraphes 1.1 à 1.7 du rapport *FSC (Groupe spécial)*. Dans son rapport final, distribué le 8 octobre 1999, le Groupe spécial a constaté que l'exonération fiscale des FSC constituait une subvention à l'exportation prohibée qui était incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.⁴ Il a constaté en outre que cette exonération constituait une subvention à l'exportation au sens de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture et que les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 3:3 et 8 de cet

⁴ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 8.1 a).

accord.⁵ Conformément à l'article 4.7 de l'Accord SMC, le Groupe spécial a spécifié que "les subventions FSC [devaient] être retirées avec effet à compter au plus tard du 1^{er} octobre 2000".⁶

11. Les États-Unis et les CE ont fait appel de certaines constatations du Groupe spécial. L'Organe d'appel, qui a distribué son rapport le 24 février 2000, a confirmé les constatations du Groupe spécial au titre de l'Accord SMC, tout en modifiant quelque peu son raisonnement, et il a infirmé ses constatations au titre de l'Accord sur l'agriculture, constatant plutôt que les États-Unis avaient agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de cet accord.⁷

12. L'ORD a adopté les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel le 20 mars 2000. Le 7 avril 2000, les États-Unis ont informé l'ORD de leur intention de mettre en œuvre ses recommandations et décisions d'une manière compatible avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC.

13. Malgré toute leur bonne volonté, les États-Unis n'ont pas pu promulguer la loi rectificative dans les délais prévus, pour diverses raisons.⁸ En conséquence, ils ont demandé, le 29 septembre 2000, que l'ORD proroge jusqu'au 1^{er} novembre 2000 le délai imparti pour la retrait du régime FSC.⁹ L'ORD a accordé cette prorogation le 12 octobre 2000. Également le 29 septembre 2000, les États-Unis et les CE sont parvenus à un accord sur les procédures applicables dans le suivi du différend relatif aux FSC.¹⁰ Cet accord prévoyait pour l'essentiel qu'un groupe spécial et l'Organe d'appel examineraient la compatibilité de la Loi avec les dispositions de l'OMC avant tout examen du niveau approprié, le cas échéant, des contre-mesures ou de la suspension de concessions conformément à l'article 22:6 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends.

14. La Loi a été promulguée le 15 novembre 2000. Ses dispositions étaient applicables aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000.

15. Le 17 novembre 2000, les CE ont engagé une procédure au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord en demandant l'ouverture de consultations avec les États-Unis au sujet de la Loi.¹¹ Le même jour, les CE ont demandé à l'ORD l'autorisation de prendre des contre-mesures appropriées et de suspendre des concessions conformément à l'article 4.10 de l'Accord SMC et à l'article 22:2 du Mémorandum d'accord.¹² Le 27 novembre 2000, les États-Unis ont contesté le caractère approprié des contre-mesures et le niveau de la suspension de concessions proposé par les CE, si bien que la question a été soumise à arbitrage, conformément à l'article 4.11 de l'Accord SMC et à l'article 22:6 du Mémorandum d'accord.¹³

⁵ *Id.*, paragraphe 8.1 b).

⁶ *Id.*, paragraphe 8.8.

⁷ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 177 b) à d).

⁸ Les États-Unis notent que les CE ont fait état de discussions entre leurs responsables et des responsables américains au sujet des dispositions législatives proposées initialement pour mettre en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 4 à 14. La législation finalement adoptée par les États-Unis – la Loi – diffère sensiblement des propositions initiales et répond en fait à certaines préoccupations exprimées par les CE. Étant donné ces différences, les propositions législatives initiales sont sans rapport avec les questions soumises au Groupe spécial, bien qu'elles témoignent des efforts considérables déployés de bonne foi par les États-Unis pour essayer de répondre aux préoccupations des CE et d'honorer leurs obligations dans le cadre de l'OMC.

⁹ WT/DS108/11 (2 octobre 2000).

¹⁰ WT/DS108/12 (5 octobre 2000).

¹¹ WT/DS108/14 (21 novembre 2000).

¹² WT/DS108/13 (17 novembre 2000).

¹³ WT/DS108/15 (27 novembre 2000).

16. Les États-Unis et les CE ont tenu des consultations le 4 décembre 2000, mais n'ont pas pu régler la question. Le 7 décembre 2000, les CE ont demandé l'établissement d'un groupe spécial au titre de l'article 21:5.¹⁴ L'ORD a constitué le groupe spécial le 20 décembre 2000.¹⁵

17. Conformément à l'accord du 29 septembre sur les procédures applicables, les États-Unis et les CE ont demandé conjointement, le 21 décembre 2000, que la procédure d'arbitrage au titre des articles 4:11 et 22:6 soit suspendue jusqu'à l'adoption du rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 ou, en cas d'appel, jusqu'à l'adoption du rapport de l'Organe d'appel.¹⁶ En conséquence, l'arbitrage a été suspendu.¹⁷

18. Après l'établissement et la composition du Groupe spécial, le 21 décembre 2000, celui-ci a tenu une réunion d'organisation avec les parties et leur a présenté un projet de calendrier et de procédures de travail. Le projet de calendrier prévoyait que les deux parties déposeraient simultanément leurs communications écrites présentées à titre de réfutation. À la réunion d'organisation, les États-Unis ont fait observer que, si les réfutations écrites étaient présentées simultanément, ils n'auraient pratiquement rien à dire puisqu'ils auraient déjà répondu, dans leur première communication, à la première communication des CE. En revanche, les CE pourraient répondre, dans leur réfutation, à la première communication des États-Unis. Elles auraient donc en fait la possibilité de présenter deux communications écrites tandis que les États-Unis ne pourraient en présenter qu'une. En conséquence, les États-Unis ont demandé que les communications présentées à titre de réfutation soient déposées successivement de manière à ce que les CE présentent la leur avant les États-Unis.

III. RAPPEL DES FAITS

19. Dans cette section, les États-Unis décrivent la Loi et la limitation territoriale qu'elle impose à la compétence fiscale des États-Unis. Puis ils comparent la Loi aux systèmes européens qui prévoient une exemption territoriale pour les revenus provenant de transactions à l'exportation. Enfin, ils indiquent ce qui distingue la Loi de l'ancien régime FSC.

A. DESCRIPTION DE LA LOI

20. La Loi atteint deux objectifs fondamentaux. Premièrement, pour mettre en œuvre les recommandations de l'ORD, elle abroge, dans son article 2, les dispositions relatives aux FSC contenues dans les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis.¹⁸ Deuxièmement, dans son article 3, elle établit un nouveau régime pour le traitement des revenus extraterritoriaux¹⁹, dans le cadre duquel ces revenus sont exclus du revenu brut aux fins de l'impôt américain et, comme cela est expliqué ci-après, sont ainsi soustraits à la compétence fiscale des États-Unis. Les raisons et les détails de cette exclusion sont exposés ci-après.

1. Les objectifs de la Loi et son effet sur le système fiscal des États-Unis

21. Les rapports des commissions compétentes du Congrès des États-Unis sont des éléments essentiels de l'historique de la Loi et expliquent l'intention fondamentale du Congrès.²⁰

¹⁴ WT/DS108/16 (8 décembre 2000).

¹⁵ Voir WT/DS108/19 (5 janvier 2001).

¹⁶ WT/DS108/19 (5 janvier 2001).

¹⁷ WT/DS108/18 (21 décembre 2000).

¹⁸ Article 2 de la Loi.

¹⁹ Article 3 de la Loi.

²⁰ Rapport du Sénat n° 106-416 (2000) ("*Rapport du Sénat*") (pièce n° 2 des États-Unis); Rapport de la Chambre des représentants n° 106-845 (2000) ("*Rapport de la Chambre*") (pièce n° 3 des États-Unis).

a) Mise en conformité avec les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel

22. L'historique de la Loi indique clairement que l'un de ses objectifs était de donner suite aux constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*.²¹ Elle atteint cet objectif de deux façons. Premièrement, elle abroge les dispositions relatives aux *FSC* avec effet au 1^{er} octobre 2000. À compter de cette date, aucune société ne peut plus choisir d'être traitée comme une *FSC*.²² De plus, sous réserve de règles transitoires raisonnables et coutumières, les dispositions relatives aux *FSC* ne sont plus applicables aux transactions effectuées après la date d'entrée en vigueur de la Loi, par l'intermédiaire de *FSC* existantes.

23. Deuxièmement, la Loi corrige le défaut du régime *FSC* constaté à la fois par le Groupe spécial et par l'Organe d'appel – à savoir, le fait que l'exonération des *FSC* était une exception aux règles fiscales normalement applicables, qui visait uniquement les exportations. Au lieu d'appliquer un traitement unique ou spécial aux revenus obtenus à l'exportation, la Loi traite de la même façon toutes les ventes à l'étranger et tous les contribuables. Comme dans le cadre de nombreux systèmes fiscaux en vigueur dans les CE et ailleurs, les revenus qui ne relèvent pas de la compétence fiscale des États-Unis ne sont limités en aucune façon aux revenus gagnés à l'exportation. Ainsi, les contribuables sont soumis au même traitement fiscal pour ce qui est des revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations. De plus, l'exclusion prévue par la Loi s'applique à ces revenus, qu'ils soient perçus par une personne physique ou morale américaine ou étrangère ou par une société de personnes ou une autre entité intermédiaire.

b) Nouvelle approche de l'imposition des revenus étrangers aux États-Unis

24. Outre la mise en œuvre des recommandations de l'ORD, la Loi visait aussi à rationaliser le traitement des revenus étrangers dans le cadre du système fiscal américain. Indépendamment du différend relatif aux *FSC*, le Sénat des États-Unis avait entrepris de revoir les dispositions internationales du Code des impôts en procédant à des auditions au début de 1999. Parmi les questions soulevées figurait le réexamen du traitement fiscal des revenus étrangers aux États-Unis.²³

25. Si le différend relatif aux *FSC* a eu une incidence certaine sur la date d'adoption de la Loi, la teneur du texte a été influencée par les travaux du Congrès. En excluant les revenus extraterritoriaux de la définition du "revenu brut", la Loi modifie fondamentalement le mode d'imposition des revenus étrangers aux États-Unis.²⁴ Comme l'indique l'historique de la Loi, la nouvelle définition du "revenu brut" fixe les limites extérieures de la compétence fiscale des États-Unis.²⁵ Alors que celle-ci s'étendait auparavant à tous les revenus des personnes physiques ou morales américaines, la Loi établit une nouvelle règle générale en vertu de laquelle les revenus extraterritoriaux des contribuables américains sont exclus du champ de la compétence fiscale des États-Unis. Prenant acte de ce fait, un rapport du Congrès indique que les limites territoriales fixées par la Loi "sont analogues aux exclusions prévues dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux, en particulier ceux des États membres de l'Union européenne".²⁶

c) Une mesure visant à éviter la double imposition

26. Enfin, la Loi définit une méthode pour éviter la double imposition.²⁷ Son historique indique clairement que le Congrès considérait l'exclusion des revenus extraterritoriaux comme un moyen

²¹ *Rapport du Sénat*, page 5; *Rapport de la Chambre*, page 3.

²² Article 5 b) 1) de la Loi.

²³ *Rapport du Sénat*, page 5; *Rapport de la Chambre*, page 18.

²⁴ *Rapport du Sénat*, page 17.

²⁵ *Id.*, page 16.

²⁶ *Id.*, page 5.

²⁷ *Id.*, pages 2 et 6.

d'éviter la double imposition de ces revenus.²⁸ Puisque l'exclusion évite la double imposition, la Loi supprime les crédits d'impôts et les déductions qui pourraient être accordés normalement au titre des revenus extraterritoriaux exclus.²⁹ En excluant certains revenus étrangers, elle adopte une méthode qui est admise au plan international pour éviter la double imposition et qui est employée par de nombreux États membres des CE et d'autres pays.

2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus

27. Plus précisément, les revenus extraterritoriaux sont exclus du "revenu brut" en vertu de l'article 114 a) du Code des impôts, ajouté par la Loi. Ces revenus sont donc classés hors du champ de la compétence fiscale des États-Unis.

28. La Loi donne une définition détaillée de l'expression "revenus extraterritoriaux". Cette définition figure essentiellement dans les nouveaux articles 114, 941, 942 et 943 du Code des impôts qui sont reproduits dans la pièce n° 1 des États-Unis et qui sont résumés ici.

29. La définition des revenus extraterritoriaux comporte trois grands points: 1) ces revenus sont généralement des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, 2) qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur, 3) et qui sont liés à l'accomplissement, par le contribuable, de certains processus économiques à l'étranger.³⁰ Cette définition renferme un élément qualitatif et un élément quantitatif. L'élément qualitatif concerne le type de transactions faisant l'objet d'une exclusion et l'élément quantitatif le montant des revenus exclus. Ces deux éléments sont décrits ci-après.

a) Élément qualitatif des revenus exclus: Leur caractère extraterritorial

30. Le premier élément des revenus extraterritoriaux, qui est peut-être le plus important, est qu'ils proviennent de transactions extraterritoriales – c'est-à-dire réalisées à l'étranger –, qu'il s'agisse de vente, de location-vente ou de location. La Loi stipule que les revenus extraterritoriaux doivent provenir de l'une des cinq catégories suivantes de transactions effectuées à l'étranger³¹:

- 1) la vente de biens remplissant les conditions requises en vue de leur utilisation ou de leur cession hors des États-Unis;
- 2) la location-vente de biens remplissant les conditions requises en vue de leur utilisation par le preneur hors des États-Unis;
- 3) la fourniture de services liés et annexes aux activités des deux premières catégories;
- 4) la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées, dans le cadre des trois premières catégories d'activités;
- 5) la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets réalisés hors des États-Unis.³²

²⁸ *Rapport de la Chambre*, page 18 ("Les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis sont analogues aux revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux").

²⁹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) à d) du Code des impôts.

³⁰ Article 3 de la Loi, modifiant les articles 114 b) à e) et 942 b) 1) du Code des impôts.

³¹ Pour être précis, l'article 114 e) définit les revenus extraterritoriaux comme étant les revenus bruts imputables aux "recettes brutes du commerce extérieur". Ces dernières sont elles-mêmes définies, à l'article 942 a), comme étant les recettes brutes provenant de l'une des cinq catégories de transactions effectuées à l'étranger qui sont mentionnées ici. *Voir id.*

³² Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 1) du Code des impôts.

La Loi souligne le caractère extraterritorial des revenus exclus en stipulant que les biens ou services vendus ou loués ne doivent pas être utilisés ou fournis aux États-Unis et ne peuvent pas être destinés à l'usage des États-Unis eux-mêmes ou d'un intermédiaire.³³

31. De plus, la Loi exige que les recettes brutes qui sont à l'origine des revenus extraterritoriaux exclus soient liées à une activité menée à l'étranger. Les revenus extraterritoriaux exclus ne peuvent provenir que de transactions pour lesquelles le contribuable (ou une personne qui lui est liée) entreprend à l'étranger des activités de démarchage, de négociation ou de passation de contrats et supporte, à hauteur d'un certain seuil, les coûts afférents à la conduite d'activités économiques à l'étranger.³⁴ Ces activités (ou "processus") économiques peuvent appartenir à une ou plusieurs des cinq catégories suivantes:

- 1) publicité et promotion des ventes;
- 2) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison;
- 3) transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client;
- 4) facturation;
- 5) prise en charge du risque de crédit.³⁵

La part des coûts à assumer est fixée à 50 pour cent du total des coûts afférents à ces cinq catégories d'activités ou à 85 pour cent du total des coûts afférents à deux d'entre elles.³⁶ Les processus économiques indiqués doivent être réalisés, et le seuil prescrit doit être atteint, pour chaque transaction effectuée à l'étranger qui génère des revenus extraterritoriaux exclus.

32. La Loi dispose en outre que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande des biens concernés peuvent être imputables à des articles produits hors des États-Unis et aux coûts de main-d'œuvre directs supportés hors des États-Unis.³⁷ Les biens peuvent satisfaire à cette prescription même si la valeur loyale et marchande des intrants ou des éléments qu'ils contiennent est à 100 pour cent d'origine étrangère.

b) Élément quantitatif des revenus du commerce extérieur qui sont exclus

33. Outre l'élément qualitatif décrit ci-dessus, la Loi prévoit trois méthodes distinctes pour déterminer les "revenus exclus". Plus précisément, les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont les revenus provenant de transactions visées dont l'exclusion réduit le revenu imposable du contribuable dans une proportion de 15 pour cent des revenus du commerce extérieur, de 1,2 pour cent des recettes brutes totales, ou de 30 pour cent des revenus provenant de la vente ou de la location-vente à l'étranger, la valeur la plus grande étant appliquée.³⁸ Il est nécessaire de prévoir des méthodes de calcul différentes car les contribuables utilisent différents modèles d'entreprise et l'emploi d'une seule méthode pourrait entraîner des disparités entre des entreprises qui mènent des activités similaires à l'étranger. Les contribuables peuvent donc choisir la méthode de calcul des revenus exclus qui convient le mieux à leur situation.³⁹

³³ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.

³⁴ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 1) et 942 b) 2) A) du Code des impôts.

³⁵ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 3) du Code des impôts.

³⁶ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 2) A) ii) et B) du Code des impôts.

³⁷ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

³⁸ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 1) du Code des impôts.

³⁹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 2) du Code des impôts. Parmi les trois méthodes de calcul prévues pour déterminer les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises", la première est basée sur un pourcentage du total des "revenus du commerce extérieur", la deuxième, sur un pourcentage des recettes totales, et la troisième, sur un pourcentage d'un sous-ensemble des "revenus du commerce extérieur", à savoir les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger". Autrement dit, les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" sont un type de revenus du

3. Traitement équitable des contribuables

34. La Loi s'applique de la même façon aux particuliers, aux sociétés de personnes et aux entreprises qui ont des revenus extraterritoriaux exclus, qu'ils soient établis aux États-Unis ou à l'étranger, la seule condition étant qu'ils soient assujettis à l'impôt aux États-Unis.⁴⁰ Comme l'indique l'historique de la Loi:

le projet de loi prévoit que les biens fabriqués hors des États-Unis doivent être produits par 1) une société américaine, 2) un citoyen ou un résident des États-Unis, 3) une société étrangère qui choisit d'être imposée aux États-Unis comme une société américaine, ou 4) une société de personnes ou une autre entité intermédiaire dont les associés ou les propriétaires appartiennent à l'une des trois catégories précédentes.⁴¹

Cette condition vise à uniformiser le traitement des contribuables américains qui exercent des activités à l'étranger dans le cadre de succursales et dans le cadre de filiales.⁴² Pour rendre ce traitement encore plus équitable, la Loi dispose que les biens peuvent faire l'objet d'une transaction remplissant les conditions requises même s'ils sont produits hors des États-Unis.⁴³

35. De plus, la Loi permet à une société étrangère d'opter pour le traitement appliqué aux sociétés américaines pour faire en sorte que les biens produits hors des États-Unis ne le soient pas nécessairement par une personne physique ou morale américaine (par exemple, une société américaine).⁴⁴ Ce choix est analogue à celui qui est offert à d'autres contribuables qui sans cela ne seraient pas assujettis à l'impôt américain.⁴⁵

4. Date d'entrée en vigueur de la Loi

36. La Loi s'applique aux transactions réalisées après le 30 septembre 2000.⁴⁶ Toutes ses dispositions prennent effet à compter de cette date. Par conséquent, aucune FSC ne peut être créée à compter du 30 septembre 2000.⁴⁷ Une société étrangère créée après cette date sera traitée conformément aux règles générales applicables à toutes les sociétés étrangères. Cette société ou sa société mère américaine ne peut se prévaloir d'aucune des règles de l'ancien régime FSC, y compris la "déduction spéciale pour dividendes distribués". En outre, sous réserve de certaines règles transitoires raisonnables et coutumières décrites plus loin, les dispositions FSC ne sont plus applicables pour ce qui est des transactions postérieures à la date d'entrée en vigueur de la Loi.

5. Règles transitoires prévues par la Loi

37. Une dispense transitoire est couramment prévue en droit fiscal américain pour ne pas provoquer des difficultés et une confusion inutiles eu égard aux arrangements commerciaux établis

commerce extérieur. Ce sont des "revenus du commerce extérieur" qui sont imputables à la location-vente ou à la vente de certains types de biens et qui sont directement liés à la réalisation à l'étranger des processus économiques prescrits, mentionnés précédemment. Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 c) du Code des impôts.

⁴⁰ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.

⁴¹ *Rapport du Sénat*, page 10.

⁴² *Id.*

⁴³ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

⁴⁴ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 e) 1) du Code des impôts.

⁴⁵ Par exemple, une société étrangère peut choisir d'être traitée comme une société américaine en vertu des articles 953 d), 897 i) et 1504 du Code des impôts (concernant, respectivement, les sociétés d'assurance étrangères, sociétés étrangères possédant des biens immobiliers aux États-Unis et les sociétés étrangères constituées uniquement aux fins de l'application de lois étrangères). Voir la pièce n° 4 des États-Unis.

⁴⁶ Article 5 a) de la Loi.

⁴⁷ Article 5 b) 1) de la Loi.

dans le cadre d'une loi antérieure. L'article 5 c) de la Loi dispose que les modifications qu'elle prévoit ne s'appliquent pas aux transactions réalisées, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, si ces transactions ont lieu 1) avant le 1^{er} janvier 2002⁴⁸, ou 2) après le 31 décembre 2001, au titre de certains contrats irrévocables.⁴⁹ Les seuls contrats irrévocables auxquels les règles transitoires peuvent s'appliquer sont les contrats passés par une FSC (ou une personne apparentée) avec une personne non apparentée, ayant pris effet avant le 30 septembre 2000.⁵⁰

38. Un contribuable peut choisir à tout moment, pendant la période de transition, de soumettre aux dispositions de la Loi une transaction qui pourrait normalement bénéficier de la dispense transitoire.⁵¹ Ce choix prend effet à partir de l'année d'imposition pour laquelle il a été fait et vaut pour chaque année suivante.⁵² Un contribuable ne peut en aucun cas invoquer à la fois les dispositions FSC et celles de la Loi pour la ou les mêmes transactions.⁵³ La Loi s'applique automatiquement (sans choix ni notification) aux transactions qui ne sont pas visées par les règles transitoires.⁵⁴

B. LA LOI ALIGNE SUR LE MODÈLE EUROPÉEN LA MÉTHODE D'IMPOSITION DES REVENUS ÉTRANGERS AUX ÉTATS-UNIS

39. Le Congrès des États-Unis a reconnu que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut prévue par la Loi "est analogue à l'exclusion des revenus de source étrangère prévue dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux, en particulier ceux des États membres de l'Union européenne".⁵⁵ À cet égard, de nombreux pays européens imposent les revenus sur une base territoriale, du moins en partie. Les gouvernements européens qui appliquent le principe de la territorialité n'imposent pas les revenus perçus à l'étranger, sous réserve de nombreuses exceptions. Les exemptions territoriales en vigueur en Europe s'appliquent non seulement aux revenus des sociétés résidentes et des succursales étrangères mais aussi aux revenus des filiales étrangères et aux dividendes qu'elles versent à leurs sociétés mères.

40. L'exemption des revenus étrangers pratiquée en Europe concerne trois types de transactions: les importations, les transactions réalisées exclusivement à l'étranger et les exportations. Dans la plupart des cas, les pays européens n'exigent pas que le taux d'imposition à l'étranger soit égal ou supérieur au taux qu'ils appliquent et parfois ils n'exigent aucun taux minimal. Ainsi, les sociétés européennes qui opèrent à l'étranger dans des pays à faible fiscalité peuvent bénéficier d'un avantage fiscal grâce à l'exemption territoriale. Dans le cas de la vente de biens, les fabricants européens soumis à un régime fiscal de ce genre ne peuvent bénéficier de l'exemption territoriale qu'en exportant.

41. Comme cela a été dit précédemment, aucun État membre des CE n'applique actuellement une exemption générale pour les revenus de source étrangère. En fait, comme les CE l'ont expliqué au Groupe spécial dans la procédure initiale, leurs États membres qui exemptent les revenus de source étrangère ne le font que partiellement et, le plus souvent, ce traitement constitue une exception à la règle générale selon laquelle les revenus mondiaux des sociétés nationales sont imposables dans leur

⁴⁸ Article 5 c) 1) A) de la Loi.

⁴⁹ Article 5 c) 1) B) de la Loi.

⁵⁰ Article 5 c) 1) B) i) et ii) de la Loi. À cette fin, un contrat irrévocable consiste notamment en "une option d'achat, de renouvellement ou de remplacement faisant l'objet d'un contrat et opposable au vendeur ou au bailleur". Article 5 c) 1) de la Loi.

⁵¹ Article 5 c) 2) de la Loi.

⁵² *Id.*

⁵³ *Rapport du Sénat*, page 21.

⁵⁴ Article 5 a) de la Loi.

⁵⁵ *Rapport du Sénat*, page 5.

pays de résidence.⁵⁶ Ainsi, de même que la Loi introduit un élément de territorialité dans le système fiscal américain, les systèmes européens combinent les principes de l'imposition mondiale et territoriale.

42. Cette combinaison des approches mondiale et territoriale est particulièrement frappante dans le système fiscal néerlandais. Le Groupe spécial se souvient sans doute que, dans la procédure initiale, il a été dit qu'en général les sociétés résidentes des Pays-Bas sont assujetties à l'impôt sur les bénéfices sur une base mondiale. Toutefois, les revenus de leurs succursales étrangères ne sont généralement pas imposés. Même en l'absence de convention fiscale, les revenus d'une succursale étrangère d'une société néerlandaise qui sont soumis à l'impôt, *quel qu'il soit*, dans un autre pays sont exonérés aux Pays-Bas.⁵⁷

43. De même, les revenus d'une filiale étrangère d'une société néerlandaise ne sont pas soumis à l'impôt aux Pays-Bas, même s'ils proviennent d'activités d'exportation, à condition que la filiale n'ait pas des activités importantes dans le pays. De plus, un actionnaire néerlandais qui détient au moins 5 pour cent du capital d'une société étrangère peut généralement être exempté d'impôt sur la totalité des dividendes que lui verse la société étrangère.

44. Tout comme une succursale étrangère, une filiale étrangère peut bénéficier de l'exemption si elle est assujettie à l'impôt national sur les bénéfices, *quel qu'il soit*, dans son pays de résidence. Ainsi, une filiale établie dans un pays à faible fiscalité, comme les Antilles néerlandaises, est généralement exonérée d'impôt aux Pays-Bas pour les revenus perçus hors du pays. De plus, la société mère néerlandaise bénéficie, sous certaines conditions, d'une exonération pour participation qui lui permet de déduire la totalité des dividendes distribués par sa filiale, bien que les revenus soient imposables dans les Antilles néerlandaises à un taux très faible (2 ou 3 pour cent).

45. Pour bien comprendre le fonctionnement du système néerlandais, supposons qu'une entreprise de production néerlandaise et sa filiale de vente établie dans les Antilles néerlandaises réalisent une transaction à l'exportation dans laquelle la filiale vend, pour le compte de sa société mère, des produits exportés des Pays-Bas, et que les deux sociétés réalisent ainsi un gain total de 100 000 dollars.⁵⁸ Supposons en outre que chaque société gagne l'équivalent de 50 000 dollars en vertu du principe de fixation des prix de cession dans des conditions de libre concurrence. Le revenu que la filiale tire de la transaction – soit 50 000 dollars – serait totalement exonéré d'impôt aux Pays-Bas et, au taux de 3 pour cent, l'impôt ne serait que de 1 500 dollars dans les Antilles néerlandaises.

46. Du fait de l'exonération pour participation de 100 pour cent, la société mère néerlandaise ne paierait pas d'impôt lors du rapatriement des revenus distribués par sa filiale étrangère. En revanche, elle serait assujettie à l'impôt aux Pays-Bas, au taux de 35 pour cent, sur le revenu qu'elle a tiré de la transaction, soit 50 000 dollars. Cet impôt s'élèverait à 17 500 dollars. L'impôt sur la totalité du revenu de 100 000 dollars gagné à l'exportation serait donc de 19 000 dollars – soit un taux d'imposition effectif de 19 pour cent – ce qui se solderait par une économie d'impôt de 16 000 dollars (35 000-19 000) par rapport à l'impôt qui aurait été perçu si la même transaction avait été effectuée sur le marché intérieur.

C. LA LOI EST FONDAMENTALEMENT DIFFÉRENTE DU RÉGIME FSC

47. Dans leur première communication, les CE décrivent la Loi comme constituant "essentiellement la même subvention" que le régime FSC.⁵⁹ Cette description est erronée car elle

⁵⁶ Deuxième communication écrite des CE présentée au Groupe spécial *FSC*, annexe EC-2, paragraphe 2, jointe en tant que pièce n° 5 des États-Unis.

⁵⁷ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 4.809.

⁵⁸ Pour plus de détails, voir le rapport *FSC (Groupe spécial)*, paragraphes 4.809 et 4.1042.

⁵⁹ Voir, par exemple, la première communication des CE au titre de l'article 21.5, paragraphe 121.

ignore les différences fondamentales existant entre la Loi et le régime FSC, qui sont indiquées ci-après.

1. Le régime FSC constituait une exception relativement limitée à la règle générale des États-Unis prévoyant l'imposition mondiale des revenus perçus à l'exportation

48. Avant l'adoption de la Loi, le système fiscal américain s'appliquait principalement sur une base mondiale. Les États-Unis faisaient valoir leur droit d'imposer tous les revenus de leurs citoyens et résidents (y compris les sociétés américaines) ainsi que les revenus des non-résidents exerçant une activité sur leur territoire. Tous les revenus des personnes physiques ou morales américaines étaient imposables, même s'ils étaient perçus hors des États-Unis. Toutefois, les revenus perçus hors du pays par des sociétés étrangères étaient généralement exemptés d'impôt direct aux États-Unis.

49. Cette exemption s'appliquait même si la société étrangère appartenait à une personne américaine. Sous réserve de certaines règles antireport, les États-Unis imposaient généralement les actionnaires américains de sociétés étrangères au moment où des dividendes leur étaient distribués. Les actionnaires bénéficiaient ainsi d'un report d'impôt sur les revenus perçus par l'intermédiaire d'une société étrangère.

50. Nonobstant cette règle générale, les États-Unis ont adopté une série de dispositions "antireport" qui constituent des exceptions limitées à la norme générale du report d'impôt et qui répondent généralement à des préoccupations particulières concernant le risque d'évasion fiscale, de la part des sociétés américaines, par le biais de filiales étrangères. L'une de ces dispositions figure dans la sous-partie F du Code des impôts, qui limite les possibilités de report pour certains types de revenus perçus par certaines filiales étrangères à 100 pour cent de sociétés américaines.⁶⁰ Conformément à la sous-partie F, l'actionnaire américain qui contrôle une société étrangère doit payer l'impôt américain sur certains types de revenus de la société étrangère au moment où ils sont perçus par celle-ci, qu'ils soient ou non distribués à l'actionnaire.

51. Comme le Groupe spécial et l'Organe d'appel l'ont constaté dans l'affaire *FSC*, le régime FSC constituait une exception aux règles générales régissant l'impôt sur les sociétés aux États-Unis. Dans le cadre de ce régime, les revenus des sociétés étrangères étaient directement assujettis à l'impôt américain. Les revenus d'une filiale étrangère rapatriés sous la forme de dividendes versés à la société mère étaient déductibles. Le régime établissait une exception à la règle de la sous-partie F pour les revenus des sociétés étrangères contrôlées qui auraient normalement été considérées comme directement imposables du chef de la société mère. Et, bien entendu, il s'appliquait uniquement aux revenus provenant de la vente à l'étranger de "biens d'exportation", c'est-à-dire de biens fabriqués aux États-Unis.

2. La Loi modifie fondamentalement le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux aux États-Unis

52. La Loi modifie la règle générale en matière d'imposition aux États-Unis en modifiant fondamentalement la définition du "revenu brut", qui détermine, en droit fiscal américain, les limites de la compétence fiscale des États-Unis. À la différence du système d'imposition mondial antérieur, la Loi exclut du revenu brut les revenus provenant de transactions étrangères remplissant les conditions requises et modifie ainsi le traitement fiscal de ces revenus aux États-Unis.

53. La nouvelle règle générale s'applique à une catégorie de revenus beaucoup plus vaste que celle qui était exonérée d'impôt dans le cadre du régime FSC. Elle s'applique aux revenus provenant des transactions réalisées à l'étranger, qu'elles portent sur des biens produits aux États-Unis ou dans un

⁶⁰ Article 951 du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).

autre pays. Elle n'exige pas qu'une société étrangère apparentée participe à la transaction et elle s'applique à un plus grand groupe de contribuables, comprenant les sociétés étrangères.

54. Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion automatique des revenus considérés du champ de l'impôt aux États-Unis. Cette exclusion ne résulte pas d'une exception aux règles générales des États-Unis régissant l'imposition des sociétés étrangères ni d'une exception aux règles de la sous-partie F ou aux règles régissant la déduction des dividendes distribués. Au contraire, elle fait partie des règles fiscales générales des États-Unis.

3. La Loi n'oblige pas à exporter

55. La Loi a une portée plus étendue que le régime FSC non seulement pour ce qui est des règles fiscales qu'elle établit et des contribuables qui peuvent en bénéficier, mais aussi du point de vue des transactions visées. À la différence du régime FSC, elle n'est pas limitée aux "biens d'exportation". Au lieu de cela, elle s'applique aux revenus provenant de transactions sur des biens produits aux États-Unis ou à l'étranger. En fait, contrairement au régime FSC, la Loi permet d'exclure les revenus provenant de transactions sur des biens fabriqués et vendus hors des États-Unis et composés entièrement d'éléments d'origine étrangère. Comme dans les régimes fiscaux européens, les exportateurs peuvent bénéficier de l'exclusion, mais la Loi n'oblige en aucun cas à exporter pour avoir des revenus extraterritoriaux exclus.

IV. QUESTIONS SOULEVÉES DANS LA PRÉSENTE PROCÉDURE

56. Les questions qui doivent être tranchées par le Groupe spécial dans la présente procédure portent sur le point de savoir:

- a) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi constitue une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC;
- b) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC;
- c) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC et, pour cette raison, ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord;
- d) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, au cas où elle ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée en vertu de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, n'est pas prohibée par une autre disposition de l'Accord SMC en vertu de la note de bas de page 5 de l'Accord;
- e) si la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère a pour effet de subordonner l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC;
- f) si la limitation à 50 pour cent de la valeur de certains éléments d'origine étrangère a pour effet de soumettre les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale, de sorte qu'elle serait incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994;

- g) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'Accord sur l'agriculture;
- h) si la recommandation de l'ORD demandant le retrait de la subvention FSC avec effet au 1^{er} novembre 2000 exclut une période de transition raisonnable;
- i) si les tierces parties à cette procédure ont le droit de recevoir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

V. ARGUMENTS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

57. Bien que ce principe soit maintenant bien établi dans la jurisprudence de l'OMC, il convient de rappeler que la charge de la preuve incombe aux CE, en tant que partie plaignante, c'est-à-dire à la fois la charge de présenter des éléments *prima facie* et la charge ultime de la persuasion. Par conséquent, si la mise en balance des éléments de preuve n'est pas concluante, les CE n'auront pas établi le bien-fondé de leurs allégations.⁶¹

58. Il convient aussi de rappeler les principes d'interprétation des traités qui régissent la présente procédure. L'article 3:2 du Mémoire d'accord stipule que les dispositions des Accords de l'OMC doivent être interprétées conformément "aux règles coutumières d'interprétation du droit international public". L'Organe d'appel a souvent expliqué que la "règle d'interprétation générale" en droit international public est énoncée à l'article 31 1) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* ("*Convention de Vienne*"), qui dispose qu'"[u]n traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but". Comme le démontrent les États-Unis dans les sections suivantes, si l'on considère les dispositions pertinentes des Accords de l'OMC à la lumière de leur sens ordinaire, de leur contexte, de leur objet et de leur but, il apparaît clairement que la Loi est compatible avec les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC.

B. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION AU SENS DE L'ARTICLE PREMIER DE L'ACCORD SMC

59. La première question soumise au Groupe spécial est de savoir si l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi constitue une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Si ce n'est pas le cas, il ne peut s'agir d'une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 a) ou 3.1 b), et le Groupe spécial ne doit examiner aucune des questions soulevées au titre de l'article 3.⁶² Dans cette section, les États-Unis expliquent pourquoi l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une "subvention" au sens donné à ce terme à l'article premier, tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*.

⁶¹ Voir, par exemple, *Inde – Restrictions quantitatives à l'importation de produits agricoles, textiles et industriels*, WT/DS90/R, rapport du Groupe spécial confirmé par l'Organe d'appel et adopté le 22 septembre 1999, paragraphe 5.120.

⁶² *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 93 ("Cette définition [d'une subvention] s'applique chaque fois que le terme "subvention" apparaît dans l'Accord SMC et conditionne l'application des dispositions de cet Accord concernant les subventions *prohibées* dans la Partie II ... ") (italique dans l'original); voir aussi *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.39 ("pour qu'une mesure soit une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord, elle doit être une subvention définie à l'article premier dudit Accord").

1. Au sens de l'article premier, le point de référence normatif est la "règle interne applicable" d'un Membre

60. L'article premier de l'Accord SMC dispose qu'"une subvention sera réputée exister ... s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ... et ... si un avantage est ainsi conféré". S'il s'agit de mesures fiscales, l'article 1.1 a) 1) ii) dispose qu'une "contribution financière" existe dans les cas où "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues". La question déterminante en l'espèce est donc de savoir si, en excluant les revenus extraterritoriaux du revenu brut – et, partant, du champ de la compétence fiscale des États-Unis –, ces derniers ont "abandonné" ou "n'ont pas perçu" des recettes "normalement exigibles".

61. En ce qui concerne le sens ordinaire des termes essentiels de l'alinéa ii), la définition du mot "recettes" qui s'applique le mieux en l'espèce est "revenu annuel des pouvoirs publics ou de l'État, toutes sources confondues, servant à financer les dépenses publiques".⁶³ La définition d'"abandonner" est "s'abstenir de, renoncer à" ou "se passer de, se priver de".⁶⁴ Le terme "normalement" signifie "autrement, différemment, dans un autre cas, dans d'autres circonstances"⁶⁵, et le terme "exigible" désigne "un paiement obligatoire, un droit, une contribution, une redevance ou une charge légale".⁶⁶ Suivant le sens ordinaire de ces termes pris ensemble, l'abandon de recettes normalement exigibles signifie que les pouvoirs publics renoncent à percevoir un revenu qui leur serait légalement dû dans d'autres circonstances.

62. Cette définition s'applique typiquement dans le cas où une entreprise, ou un groupe d'entreprises, est légalement assujettie à un impôt auquel les pouvoirs publics renoncent ou qu'ils ne perçoivent pas. L'octroi sélectif à une entreprise d'une remise d'impôts, ou le fait de ne pas exiger l'exécution de ses obligations fiscales ou de lui accorder un traitement préférentiel en vertu d'une loi d'application générale sont autant de cas qui correspondent exactement au sens ordinaire de l'alinéa ii). Dans chacun de ces cas, il y a abandon ou non-perception par les pouvoirs publics d'impôts normalement exigibles.

63. Les termes de l'alinéa ii) peuvent s'appliquer aussi au cas où la législation fiscale d'un pays prévoit elle-même une exception spéciale aux obligations fiscales générales. S'il s'agit d'une exception légale, la question est encore de savoir si les revenus expressément visés par l'exception seraient "normalement exigibles" aux termes d'autres dispositions de la législation fiscale du pays. Dans l'affaire *FSC*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont constaté l'un et l'autre que, pour déterminer si un impôt sur des revenus visés par une exception légale serait "normalement exigible", il faut comparer la mesure contestée à un "point de référence normatif". Comme l'a dit l'Organe d'appel, pour déterminer si un impôt est "normalement exigible" au sens de l'alinéa ii) il faut 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".⁶⁷

64. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont précisé en outre que le point de référence normatif doit être trouvé dans le régime fiscal du Membre dont la mesure est contestée. Comme l'a expliqué le Groupe spécial, l'Accord de l'OMC n'indique "aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et droits "normalement exigibles"". ⁶⁸ Au lieu de cela, "la détermination de la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" doit comporter une comparaison entre le traitement fiscal accordé par un Membre dans une situation

⁶³ The New Shorter Oxford English Dictionary (1993).

⁶⁴ *Id.*

⁶⁵ *Id.*

⁶⁶ *Id.*

⁶⁷ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90 ("les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison").

⁶⁸ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.43.

particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre ..."⁶⁹ Comme l'a expliqué l'Organe d'appel, "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".⁷⁰ Il doit s'agir plutôt d'un droit conféré par la législation fiscale du pays.

65. Le Groupe spécial chargé de l'affaire *FSC* a appliqué cette notion en demandant si des impôts auraient été perçus "en l'absence de" la mesure en question".⁷¹ Appliquant le critère "en l'absence de", il a examiné si "dans l'hypothèse où le régime *FSC* n'existerait pas, des recettes qui sont abandonnées en raison de ce régime seraient exigibles".⁷² Tout en notant que ce critère ne fonctionnerait peut-être pas dans tous les cas, l'Organe d'appel a reconnu qu'il était applicable dans l'affaire *FSC*. Soulignant que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'obligent pas les Membres à choisir un type particulier de système fiscal et que les Membres ont le pouvoir souverain d'imposer ou de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes, l'Organe d'appel a conclu que la comparaison devait être faite par rapport à la "règle interne applicable" du Membre en question".⁷³

66. Ainsi, le critère énoncé à l'alinéa ii), suivant ses propres termes et selon l'interprétation qu'en ont donnée le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, porte sur le point de savoir si, en vertu d'une mesure contestée, un gouvernement abandonne des recettes fiscales qui seraient normalement exigibles par rapport au point de référence normatif que constitue "la règle interne applicable" du Membre. C'est par référence à ce critère juridique de l'OMC que les États-Unis ont élaboré la Loi.

2. En excluant les revenus extraterritoriaux du "revenu brut", la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes normalement exigibles

67. Pour déterminer comment réviser le système fiscal des États-Unis, le Congrès s'est fondé sur les principes énoncés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, en cherchant à les intégrer. Il a notamment conçu la Loi de manière à respecter le critère énoncé à l'article premier de l'Accord SMC. Il y est parvenu en modifiant la règle générale régissant la compétence fiscale des États-Unis, c'est-à-dire la "limite extérieure" de leur compétence fiscale.

68. En établissant des limitations analogues à celles qu'appliquent de nombreux pays européens qui imposent des limites territoriales à leur compétence fiscale, les États-Unis ont restreint le champ légal de leur propre compétence fiscale. À l'instar des pays européens qui s'abstiennent d'imposer certaines catégories de revenus étrangers, les États-Unis ont fixé de nouvelles limites à leur compétence fiscale pour ce qui est des "revenus extraterritoriaux". Pour y parvenir d'un point de vue formel, dans le cadre de leur système fiscal, ils ont modifié la règle interne du "revenu brut", qui définit le revenu imposable aux fins de leur législation fiscale. Pour citer le Groupe spécial et l'Organe d'appel, les États-Unis ont modifié le "point de référence normatif" appliqué en matière d'imposition conformément à leur législation.

a) Conformément à la législation fiscale américaine, le "revenu brut" détermine la compétence fiscale des États-Unis

69. Conformément à la législation des États-Unis, la compétence fiscale du gouvernement est déterminée par la définition légale du "revenu brut"⁷⁴, qui figure dans les Parties I à III du chapitre 1B

⁶⁹ *Id.* paragraphe 7.43.

⁷⁰ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90 (italique dans l'original).

⁷¹ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.45.

⁷² *Id.*

⁷³ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90.

⁷⁴ Voir 501-2d Tax Mgmt. (BNA), page A-1 (pièce n° 6 des États-Unis) ("Le revenu brut est un élément fondamental pour déterminer l'assujettissement à l'impôt fédéral sur le revenu").

du sous-titre A du Code des impôts, en particulier aux articles 61, 71 à 90 et 101 à 139. Ces dispositions indiquent les éléments qui sont expressément inclus ou exclus de cette définition.

70. Non seulement le "revenu brut" fixe les limites extérieures de la compétence fiscale des États-Unis, mais encore il sert de point de référence central pour déterminer les obligations fiscales des contribuables américains. C'est notamment le seuil de référence pour déterminer si une personne ou une entité doit présenter une déclaration de revenus. C'est le point de départ pour déterminer le "revenu imposable" et, partant, les obligations fiscales d'un contribuable.⁷⁵ C'est aussi le point de référence pour calculer les impôts fédéraux et locaux, effectuer des déductions et déterminer si un contribuable a droit à des avantages fiscaux. En cas de redressement fiscal, la prorogation du délai de prescription dépend de la question de savoir si le montant non déclaré est supérieur ou non à 25 pour cent du revenu brut déclaré.⁷⁶

71. La définition du "revenu brut" est donc la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis. Elle établit la règle générale, ou la limite de la compétence fiscale des États-Unis. Pour citer l'Organe d'appel, c'est le "point de référence normatif", en droit américain, par rapport auquel une mesure particulière doit être évaluée. C'est le point de référence par rapport auquel les exemptions, les déductions et les abattements sont calculés; c'est donc la règle qui s'appliquerait normalement "en l'absence de" toute exemption, déduction ou abattement. Les revenus qui n'entrent pas dans la définition du "revenu brut" ne relèvent pas de la compétence fiscale du gouvernement des États-Unis.

72. En modifiant la définition du "revenu brut" par le biais de la Loi, les États-Unis ont fondamentalement remanié la structure de leur système fiscal et ont établi une nouvelle "règle interne applicable" en matière d'imposition. Ainsi, le nouvel article 114 a) du Code des impôts, qui dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux", modifie considérablement la compétence fiscale des États-Unis et le point de référence normatif par l'imposition des revenus étrangers.

73. Il ressort clairement de l'historique de la Loi que le Congrès savait qu'il procédait à une modification juridictionnelle aussi fondamentale. Aux pages 16 et 17 du *Rapport de la Chambre*, il est dit en particulier que:

[la Loi] modifie la règle générale en matière d'imposition aux États-Unis en modifiant fondamentalement la définition du revenu brut. La définition du "revenu brut" donnée dans le Code détermine les limites de l'imposition des revenus aux États-Unis. Le projet de loi exclut de cette définition les revenus provenant de certaines activités menées hors des États-Unis, qui sont qualifiés de "revenus extraterritoriaux", et il modifie ainsi le traitement fiscal de ces revenus aux États-Unis. La nouvelle règle générale devient donc le point de référence normatif pour l'imposition des revenus tirés de certaines activités menées hors des États-Unis.

b) Un Membre de l'OMC est libre de modifier la règle régissant sa propre compétence fiscale

74. Les Membres de l'OMC sont évidemment libres de modifier leur système fiscal. Comme l'a souligné l'Organe d'appel, les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas à un Membre le choix d'un système fiscal particulier. En fait, comme cela est expliqué plus loin, les principes fiscaux appliqués par les Membres et leurs modalités d'application sont très variés. Pour autant qu'ils ne contreviennent pas à leurs obligations dans le cadre de l'OMC, les Membres ont "le

⁷⁵ Voir l'article 63 du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).

⁷⁶ Article 6501 e) du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).

pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes" et ils ont aussi "la possibilité de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes".⁷⁷

75. L'Organe d'appel a ainsi confirmé un principe fondamental pour l'application des règles de l'OMC aux mesures fiscales nationales. Il va sans dire que les Membres sont libres de modifier les catégories de recettes qu'ils veulent imposer ou ne pas imposer. Il serait inconcevable que les membres soient libres d'*étendre* leur compétence fiscale en imposant de nouvelles catégories de revenus, mais pas de la *restreindre* en décidant de ne plus imposer certaines catégories de revenus. Prétendre que la décision d'un pays de ne pas imposer une catégorie de revenus constitue une subvention (car, "en l'absence de" cette modification, ces revenus seraient imposés) reviendrait à dire qu'un pays ne peut modifier sa compétence fiscale générale qu'en l'élargissant. Cette application excessivement large du critère "en l'absence de" créerait une situation absurde dans laquelle toute décision de réduire les impôts ou de limiter la compétence fiscale constituerait une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Une telle position serait intenable et illogique.⁷⁸

76. De plus, un Membre doit être libre de modifier sa règle générale en matière d'imposition pour se conformer à une décision d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel de l'OMC. Si un Membre applique une mesure qui n'est pas compatible avec le critère concernant les subventions défini à l'article premier de l'Accord SMC, il est libre de remédier à cette incompatibilité en modifiant la mesure en cause, ou sa règle générale en matière d'imposition, ou les deux à la fois.

c) Au regard du point de référence normatif modifié, l'impôt sur les revenus exclus par la Loi n'est pas "normalement exigible"

77. Selon le critère de l'article premier, formulé clairement par le Groupe spécial et l'Organe d'appel, la Loi ne constitue pas une subvention car l'impôt sur les revenus exclus n'est pas "normalement exigible". Comme les États-Unis n'ont pas le pouvoir légal d'imposer des revenus qui ne sont pas inclus dans la définition du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du "revenu brut".

78. Cette nouvelle limitation de la compétence fiscale des États-Unis est analogue aux limites territoriales que d'autres gouvernements s'imposent en restreignant leur propre compétence fiscale. Bien que toute limitation ou restriction qui amène un pays à ne pas exercer pleinement sa compétence fiscale théorique constitue, en un sens, une décision d'abandonner des recettes potentielles, il est évident, comme l'a dit l'Organe d'appel, que ni l'Accord sur l'OMC en général ni l'Accord SMC en particulier n'obligent les Membres à imposer toutes les catégories de revenus potentiellement imposables.

79. La Loi exclut du revenu brut les revenus extraterritoriaux. Cette exclusion constitue un point de référence normatif défini pour l'imposition des revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger. Comme elle établit une limite juridictionnelle à l'imposition de ces revenus, l'impôt sur les revenus extraterritoriaux n'est pas "abandonné" et n'est pas "normalement exigible".

80. Une analyse fondée sur le critère "en l'absence de", du genre de celle que le Groupe spécial a effectuée dans l'affaire *FSC*, montre que la Loi ne répond pas à la définition d'une "subvention" donnée à l'article premier. Il ressort d'une telle analyse que, contrairement au régime *FSC*, l'exclusion de revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas une exception limitée réduisant l'impôt à une

⁷⁷ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90.

⁷⁸ Supposons, par exemple, que les États-Unis décident de réformer leur système fiscal et d'adopter le régime fiscal français (dont les CE prétendent certainement qu'il n'accorde pas de subvention, bien que les transactions à l'exportation soient traitées plus favorablement que les transactions intérieures comparables). Selon le raisonnement des CE, les États-Unis ont abandonné des recettes normalement exigibles parce que, "en l'absence de" la législation instituant le nouveau régime fiscal, ils auraient imposé certaines catégories de recettes qui sont exclues du champ de l'impôt dans le cadre du nouveau régime.

règle générale qui permet de percevoir des impôts. Au contraire, la limite qu'elle impose à la compétence fiscale des États-Unis fait partie de la règle générale en matière d'imposition. L'exclusion n'est pas une exception par rapport à une définition plus large du "revenu brut" qui s'appliquerait normalement.

81. En fait, selon le critère "en l'absence de", sans l'exception permettant de percevoir des impôts, il ne resterait que l'exclusion générale. L'article 114 a) du Code des impôts dispose que le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux. L'article 114 b) stipule que les revenus extraterritoriaux ne comprennent pas les revenus qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. L'exception prévue à l'article 114 b) procure donc des recettes fiscales. En l'absence de cet article, tous les revenus extraterritoriaux seraient exclus du revenu brut conformément à l'article 114 a) et l'exclusion serait plus étendue.

82. De même, la Loi satisfait à d'autres éléments du critère formulé par l'Organe d'appel. Pour constituer une "subvention" au sens de l'article premier, le gouvernement doit avoir "renoncé à un droit de se procurer des recettes" et ce droit doit être fondé sur "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".⁷⁹ Si l'on examine, comme le recommande l'Organe d'appel, la règle interne applicable aux États-Unis, on constate qu'il n'existe maintenant aucun principe général permettant d'imposer les revenus qui sont désormais exclus par la Loi. Au contraire, la règle applicable aux États-Unis ne confère plus le pouvoir général d'imposer les revenus extraterritoriaux.

83. En conséquence, conformément au sens ordinaire de l'alinéa ii) et au critère formulé par le Groupe spécial et l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*, la Loi n'accorde pas de subvention au sens de l'article premier. Le Code des impôts ne renferme plus d'exception spécifique à une règle générale qui permettrait d'imposer l'ensemble des revenus extraterritoriaux; au contraire, il établit maintenant une limite juridictionnelle qui place ces revenus hors du champ de la compétence fiscale des États-Unis. En apportant cette modification, les États-Unis ont imposé une limite territoriale à leur compétence fiscale qui ressemble à bien des égards à celle qu'ont imposée de nombreux pays européens. Les limites de la compétence fiscale de ces pays, qui sont souvent définies de façon étroite ou nuancées par des dispositions bien précises, font que certains revenus de source étrangère sont imposés et d'autres ne le sont pas. En décidant de ne pas imposer une certaine catégorie de revenus – les revenus extraterritoriaux exclus – pour se conformer aux décisions rendues dans l'affaire *FSC*, les États-Unis ont exercé le même pouvoir souverain que beaucoup d'autres Membres, en Europe et ailleurs.

3. Les arguments des CE au titre de l'article premier sont incompatibles avec le texte de l'alinéa ii), tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*

84. Les CE prétendent que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi correspond à la définition d'une "subvention" donnée à l'article premier, et ce pour des raisons qui n'ont aucun rapport avec le critère énoncé à l'alinéa ii) et qui ne tiennent aucun compte de la réalité des systèmes fiscaux dans le monde et, en particulier, en Europe. Les raisons pour lesquelles les arguments des CE ne sont pas défendables en droit sont exposées ci-dessous.

a) L'argument des CE selon lequel l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi devrait être considérée comme une exemption

85. Les CE prétendent qu'il est "trompeur" de dire que la Loi établit une "exclusion" plutôt qu'une "exemption". Elles prétendent en outre que l'exception permettant de percevoir des impôts,

⁷⁹ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90.

énoncée à l'article 114 b), constitue la règle générale, et que l'exclusion des revenus extraterritoriaux constitue l'exception.

86. Cette argumentation présente plusieurs faiblesses. Premièrement, elle ne traite pas de la loi effectivement adoptée par les États-Unis. Elle tente plutôt de reformuler cette loi pour critiquer ensuite la version remaniée comme étant insuffisante en droit. De toute évidence, la loi soumise à ce Groupe spécial est celle que le Congrès a promulguée, et non une autre version qui serait défectueuse en droit, aux yeux des CE, si elle avait été adoptée et structurée comme elles le suggèrent.

87. Deuxièmement, le point de savoir si, en droit fiscal américain, il est plus juste de qualifier d'"exclusion", et non d'"exemption" les modifications apportées à la définition du "revenu brut" est une question que le Congrès des États-Unis est mieux à même de trancher que les responsables des CE. Même si les CE pensent qu'une "exemption" serait plus facile à contester au titre de l'article premier qu'une "exclusion", elles ne peuvent pas s'appuyer sur un tel argument en prétendant que la Loi aurait dû en fait être qualifiée d'"exemption".

88. Troisièmement, et c'est là le point le plus important, la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante. Selon le critère énoncé à l'alinéa ii), la question est de savoir si l'impôt sur les revenus qui sont désormais exclus serait normalement dû en droit aux pouvoirs publics. D'après ce critère, développé par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, l'impôt sur les revenus désormais exclus n'est pas "normalement exigible" en vertu de la règle actuellement applicable en matière d'imposition aux États-Unis.

b) L'argument des CE selon lequel l'exclusion constitue une subvention parce qu'elle devrait être plus large

89. Les CE invoquent divers arguments pour dire que la Loi accorde une subvention parce que l'exclusion devrait être plus large. Par exemple, elles contestent la Loi au motif que les revenus du commerce extérieur qui ne remplissent pas les conditions requises *sont* imposés. Elles qualifient les limites fixées par la définition des "revenus extraterritoriaux" comme des "conditions" qui restreignent la portée de l'exclusion et elles critiquent la nouvelle Loi parce que les "revenus extraterritoriaux" exclus ne comprennent pas tous les "revenus de source étrangère". Les CE prétendent donc que, comme l'exclusion n'est pas plus large ou n'est pas totale, elle doit être considérée comme une "subvention" au sens de l'article premier.

90. Or, l'alinéa ii) ne spécifie pas que les recettes que les pouvoirs publics décident d'abandonner ne peuvent l'être que dans des catégories spécialement désignées. Les Membres ne sont pas tenus, par exemple, d'adopter la méthode du "tout ou rien" en matière d'imposition des "revenus de source étrangère". Si telle était la règle, il y a fort à parier qu'aucun Membre, y compris les États membres des CE, ne la respecterait.⁸⁰

91. Les gouvernements membres ne sont pas non plus tenus d'ignorer les incidences sur les recettes de leurs décisions en matière de politique fiscale. Il est à la fois judicieux et admissible que les gouvernements adaptent leur politique fiscale en fonction de leurs objectifs ou de leurs contraintes en matière de recettes. L'exclusion partielle, plutôt que totale, d'une catégorie de revenus du champ de l'impôt est un choix fiscal judicieux qu'un Membre peut faire. Il était tout à fait judicieux que le Congrès des États-Unis détermine que les incidences de la Loi sur les recettes ne devraient pas être fondamentalement différentes de celles du régime *FSC* abrogé. Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier.

⁸⁰ Par exemple, la Belgique accorde une exonération pour participation de 95 pour cent au titre des revenus distribués par une filiale étrangère d'une société belge. *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 4.811, note 408. D'après l'argument des CE, la Belgique abandonne des recettes normalement exigibles parce qu'elle impose les 5 pour cent restants.

- c) L'argument des CE selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une "catégorie générale"

92. L'argument des CE selon lequel l'exclusion prévue par la Loi devrait être plus large est accompagné d'une variante consistant à dire que les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas "une catégorie générale de revenus qu'un Membre de l'OMC peut choisir de ne pas imposer".⁸¹ Cet argument circulaire et péremptoire ne peut être avancé qu'en ignorant soigneusement la portée de la Loi et les pratiques fiscales en vigueur dans l'ensemble de l'Europe et dans le reste du monde.

93. Pour étayer leur argument péremptoire selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une catégorie de revenus pouvant être exclus du champ de l'impôt, les CE affirment simplement que cette catégorie n'est pas, à leur avis, suffisamment générale, ou qu'elle ne peut pas être structurée de manière à tenir compte des conséquences budgétaires de l'exclusion. Là encore, cet argument n'a aucun fondement textuel ni dans l'alinéa ii) ni dans les décisions du Groupe spécial ou de l'Organe d'appel. Même s'il était fondé en droit, il reste que la Loi s'applique généralement aux transactions effectuées à l'étranger, que les biens concernés soient fabriqués aux États-Unis ou à l'étranger, et qu'elle s'applique à tous les contribuables américains ayant des revenus extraterritoriaux.

94. Nonobstant le fait que l'exclusion prévue par la Loi est généralement applicable, l'argument des CE selon lequel seule la non-imposition d'une catégorie "générale" ne relève pas de l'alinéa ii) signifierait que la plupart des systèmes fiscaux européens sont des mécanismes de subventionnement. En interprétant l'alinéa ii), il est raisonnable que le Groupe spécial examine s'il était dans l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay d'adopter un principe en vertu duquel les systèmes fiscaux de la plupart des pays industrialisés constitueraient des subventions.

95. En particulier, les systèmes fiscaux européens excluent du champ de l'impôt diverses catégories de revenus de source étrangère ou extraterritoriaux. Mais la portée de ces exclusions n'est pas du tout uniforme. Au contraire, dans la plupart des pays européens, il existe des règles détaillées ou des conventions qui permettent de ne pas imposer, ou d'imposer, certains revenus perçus à l'étranger ou à l'occasion de transactions effectuées à l'étranger. À l'instar de la Loi, ces systèmes témoignent du fait qu'un certain pouvoir d'appréciation est laissé au législateur en ce qui concerne la taille et l'étendue des catégories non imposables et que la délimitation varie d'un pays à l'autre. On ne peut cependant pas affirmer sérieusement que ces systèmes constituent des subventions simplement parce qu'ils ne sont pas identiques les uns aux autres. De même, on ne peut pas affirmer sérieusement que la Loi constitue une subvention simplement parce que le Congrès des États-Unis a décidé de fixer une limite de compétence différente de celles qu'ont fixées les législateurs européens.

96. Voici quelques exemples:

- En *Belgique*, les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur les sociétés au titre des bénéficiaires qu'elles tirent de leurs activités, quel que soit le lieu où elles opèrent, sauf exclusion expresse prévue par la loi ou aux termes d'une convention fiscale. Ainsi, 75 pour cent des revenus d'une succursale étrangère obtenus dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention fiscale – qu'ils soient perçus à l'exportation ou autrement – sont exonérés d'impôt en Belgique. Les dividendes de source étrangère sont une autre catégorie de bénéficiaires exclus du champ de l'impôt. Quatre-vingt-quinze pour cent des dividendes versés par une filiale étrangère à un actionnaire qui détient au moins 5 pour cent de son capital (ou une part d'une valeur d'acquisition d'au moins 50 millions de francs belges) ne sont pas imposés, mais les 5 pour cent restants le sont. L'exclusion fiscale n'est donc pas totale.
- En *France*, les revenus de source étrangère directement imputables à des opérations réalisées à l'étranger – par une société ou par l'intermédiaire d'une succursale – sont exonérés d'impôt.

⁸¹ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 60.

En conséquence, 95 pour cent du montant brut des dividendes versés par une société étrangère à un actionnaire qui détient 10 pour cent de son capital, ou une part d'au moins 150 millions de francs français, sont exonérés d'impôt en France. Mais cette exemption limitée est assortie d'autres conditions. Toute société française doit inclure dans son revenu imposable sa part au prorata du revenu d'une société étrangère dans laquelle elle détient directement ou indirectement une participation d'au moins 10 pour cent, ou d'au moins 150 millions de francs français, si la société étrangère est soumise à un "régime fiscal privilégié". Un régime fiscal étranger est considéré comme "privilégié" si le taux d'imposition représente deux tiers ou moins du taux qui aurait été appliqué en France sur le même revenu. Cette "exception pour faible fiscalité" ne s'applique pas si la société étrangère en question a une activité commerciale ou industrielle effective, qu'elle exerce principalement sur le marché local. Elle ne s'applique pas non plus dans le cadre de certaines exonérations fiscales temporaires ou si une convention fiscale prévoit un traitement différent.

- En *Allemagne*, les sociétés sont assujetties à l'impôt, quelle que soit la source de leurs revenus, si leur siège social ou leur centre de direction effectif est établi dans le pays. Toutefois, les dividendes versés par une succursale ou une filiale étrangère sont exclus du revenu imposable si celle-ci est implantée dans l'un des quelque 70 pays avec lesquels l'Allemagne a conclu une convention fiscale. Malgré cette exclusion, les revenus de source étrangère sont traités différemment en fonction du pays de résidence de la succursale ou de la filiale car les conditions à remplir pour bénéficier de l'avantage fiscal varient d'une convention à l'autre.
- En *Italie*, les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus de source locale ou étrangère. Les dividendes versés à des actionnaires italiens sont cependant exonérés à 95 pour cent si 1) la société qui les verse réside dans l'un des pays visés par la "Directive société mère et filiale" (actuellement, les pays membres des CE) et 2) l'actionnaire italien (la société mère) détient depuis plus d'un an plus de 25 pour cent du capital de la filiale. De plus, cette exonération ne s'applique que si la filiale est établie dans un pays qui n'a pas un système fiscal privilégié.

97. Ce ne sont que quelques exemples illustrant le fait que, dans le monde entier, les systèmes fiscaux évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle. Si l'on traitait l'exclusion prévue par la Loi comme une subvention, les mesures équivalentes appliquées par bon nombre, sinon la plupart, de Membres de l'OMC pourraient elles aussi être considérées comme des subventions. Ce serait un résultat vraiment fâcheux, qui surprendrait les Membres en question et qui n'était certainement pas prévu par les rédacteurs de l'Accord SMC.

98. En conclusion, les arguments des CE selon lesquels l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention ne sont fondés ni sur le texte de l'alinéa ii) ni sur les critères formulés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*. En fait, les objections des CE reviennent simplement à dire, pour l'essentiel, que la Loi ne rend pas le système fiscal américain suffisamment "européen".

99. Les CE affirment qu'en adoptant la Loi, le Congrès des États-Unis a "joué sur les mots".⁸² En fait, le Congrès a été extrêmement attentif au libellé de l'alinéa ii) et aux termes employés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, comme le lui imposaient les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC. Paradoxalement, les arguments avancés par les CE dans cette procédure ne sont pas textuels, mais sont fondés sur des critères qui ne figurent pas dans l'Accord SMC. Toutefois, si l'on s'en tient aux termes effectifs de l'alinéa ii) et aux critères formulés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel, il apparaît clairement que l'exclusion des revenus

⁸² Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 39.

extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord.

4. Les CE n'ont pas démontré, de fait, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles

100. Comme nous l'avons vu précédemment, les CE prétendent pour l'essentiel que, pour déterminer si des recettes sont abandonnées, il faut comparer le système fiscal des États-Unis avant et après l'adoption de la Loi. Cette comparaison ne convient pas, et ne peut pas convenir, pour déterminer si une mesure entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles car, selon ce critère, toute modification de la législation fiscale d'un Membre qui aurait un coût budgétaire net pourrait automatiquement être considérée comme une subvention.

101. Même à supposer, pour les besoins du débat, que le critère juridique formulé par les CE soit correct, les CE n'ont pas démontré, de fait, que les revenus extraterritoriaux seraient imposés ou le seraient davantage en l'absence de la Loi. En fait, en l'absence de la Loi, les revenus actuellement définis comme extraterritoriaux ne seraient peut-être pas imposés du tout ou le seraient peut-être moins. D'ailleurs, sans davantage d'éléments factuels, on ne sait pas comment les revenus exclus seraient traités, en vertu des règles fiscales américaines, si l'exclusion prévue par la Loi n'existait pas. Les CE n'ont tout simplement présenté aucun élément de preuve démontrant que la Loi amènera les États-Unis à abandonner des recettes qui seraient normalement exigibles.

102. De nombreux facteurs donnent à penser que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes. Par exemple, les sociétés étrangères font partie des contribuables qui peuvent avoir des revenus extraterritoriaux exclus. L'existence de la Loi dans le cadre du système fiscal américain pourrait amener ces sociétés à structurer une partie de leurs opérations aux États-Unis de manière à ce que leur structure globale soit fiscalement avantageuse. Si la Loi n'existait pas, elles pourraient structurer leurs opérations de manière à ne pas être assujetties à l'impôt américain. Il se pourrait alors qu'elles ne payent aucun impôt aux États-Unis sur les revenus désormais définis comme extraterritoriaux; on ne peut donc pas dire que la Loi amène les États-Unis à abandonner des recettes.

103. De même, en l'absence de la Loi, les sociétés américaines qui percevraient des revenus extraterritoriaux pourraient structurer leurs opérations de vente à l'étranger en les implantant dans un lieu où il existe une exclusion des revenus provenant de ventes à l'étranger analogue à celle qui est prévue actuellement par la Loi (par exemple, dans un pays qui a adopté un système territorial). Dans ce cas, les revenus qui seraient normalement exclus en vertu de la Loi ne seraient pas soumis à l'impôt aux États-Unis. On ne peut donc pas dire que les États-Unis abandonnent des recettes.

104. Enfin, comme la Loi ne prévoit pas de report, de déduction ou de crédit d'impôt étranger au titre des revenus exclus, il se pourrait que, selon les circonstances, les contribuables aient recours à ces mécanismes de réduction d'impôts, si la Loi n'existait pas.

105. Ces circonstances et ces variables mettent à mal l'affirmation non étayée des CE selon laquelle les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi seraient nécessairement imposés en l'absence de la Loi.

106. La tentative des CE de "prouver" que les États-Unis abandonnent des recettes publiques "normalement exigibles" en se référant à une étude du Congrès sur le "coût" de la Loi est tout aussi vaine.⁸³ Les CE ont tort de citer cette étude car elles en interprètent mal le sens. Le "coût" cité est en fait une comparaison entre les conséquences budgétaires de la Loi et celles du régime FSC et de l'ancien système fiscal mondial des États-Unis. En adoptant un régime de type territorial, les

⁸³ *Id.*, paragraphe 21.

États-Unis ne perçoivent plus les mêmes recettes fiscales ni les mêmes montants que dans le cadre du système mondial. Le "coût" lié au système fiscal antérieur n'est tout simplement pas pertinent pour effectuer une analyse au titre de l'article premier et pour savoir comment les États-Unis prélèveraient l'impôt "en l'absence de" la nouvelle loi.

C. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC

107. Même à supposer, pour les besoins du débat, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi constitue une subvention, l'allégation des CE selon laquelle cette "subvention" est une subvention à l'exportation prohibée repose sur une interprétation erronée de l'article 3.1 a) et de la Loi. Comme cela est démontré ci-après, cette exclusion n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a), et les CE n'ont pas démontré le contraire.

1. Le sens de l'article 3.1 a)

108. L'article 3.1 a) de l'Accord SMC dispose dans sa partie pertinente que "les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées: a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I". Ainsi, à supposer, pour les besoins du débat, qu'il existe une subvention, pour établir *prima facie* qu'il s'agit d'une subvention à l'exportation prohibée, les CE doivent démontrer que la subvention accordée est subordonnée, en droit ou en fait, aux résultats à l'exportation.

109. L'Organe d'appel a estimé que le "terme-clé" de l'article 3.1 a) est "subordonnées".⁸⁴ Il a expliqué que le sens ordinaire de ce terme est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".⁸⁵ Ainsi, une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) est une subvention dont l'octroi est soumis à l'obligation d'exporter. Ou, comme l'a dit l'Organe d'appel, "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".⁸⁶

110. Il ne suffit pas qu'une subvention soit accordée simplement dans l'attente que de nouvelles exportations ou des exportations supplémentaires en résultent; il faut que l'octroi de la subvention soit subordonné en soi aux résultats à l'exportation. Comme l'a dit l'Organe d'appel, "[i]l ne suffit pas de démontrer seulement que les pouvoirs publics accordant une subvention *prévoient* que des exportations en résulteraient. La prohibition énoncée à l'article 3.1 a) s'applique aux subventions qui sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation ... On peut fort bien accorder une subvention en sachant, ou en prévoyant, que des exportations en résulteront. Mais cela n'est pas suffisant en soi, parce que ce n'est pas la preuve que l'octroi de la subvention est *lié* à la prévision d'exportations".⁸⁷

⁸⁴ *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils ("Canada – Aéronefs (Organe d'appel)"), WT/DS70/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 août 1999, paragraphe 167. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a estimé que "le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination de jure et de facto". Id. La principale différence entre les deux concerne "les éléments de preuve pouvant être utilisés pour établir qu'une subvention est subordonnée aux exportations". Id. Bien que les CE aient apparemment limité leur objection à la Loi à une allégation de jure, l'analyse de l'article 3.1 a) dans les affaires de facto comme l'affaire *Canada – Aéronefs* est pertinente en l'espèce.*

⁸⁵ *Id.*

⁸⁶ *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile ("Canada – Automobiles (Organe d'appel)"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 19 juin 2000, paragraphe 100.*

⁸⁷ *Canada – Aéronefs (Organe d'appel)*, paragraphes 171 et 172. (italique dans l'original).

2. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation

111. L'Organe d'appel a estimé que la subordination *de jure* aux exportations peut être "démontrée sur la base du libellé de la législation pertinent[e]"⁸⁸ ou qu'elle peut "découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure".⁸⁹ Comme cela est démontré ci-après, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations, ni expressément ni par implication.

a) La Loi ne fait pas expressément des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux

112. Pour déterminer si une mesure constitue *de jure* une subvention à l'exportation prohibée, il faut se baser sur le texte de la loi, du règlement ou de tout autre instrument juridique en cause.⁹⁰ Contrairement au régime FSC, dont le Groupe spécial a constaté qu'il exigeait expressément l'existence d'exportations pour que l'exemption fiscale s'applique⁹¹, la Loi n'oblige pas à exporter pour pouvoir bénéficier de l'exclusion qu'elle prévoit, et elle ne fait même pas référence aux exportations, ce que les CE admettent au demeurant.⁹²

113. Pour être conforme à l'article 3.1 a), la Loi a été rédigée intentionnellement de manière à étendre la gamme des transactions permettant de bénéficier de l'exclusion au-delà de celles qui auraient droit à l'exemption fiscale dans le cadre du régime FSC. L'historique de la Loi l'indique clairement:

La Commission estime que, pour garantir la compatibilité avec les règles de l'OMC, il est important non seulement de faire en sorte que le régime de remplacement des FSC ne constitue pas une "subvention", mais aussi que le nouveau régime ne confère pas des avantages subordonnés aux exportations. À cette fin, en rédigeant la loi, la Commission s'est fondée sur l'interprétation du terme "subordonné" donnée par l'Organe d'appel de l'OMC aux fins de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires. La Commission est d'avis que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut ne doit pas dépendre du fait que ces revenus proviennent d'activités d'exportation, et elle a l'intention qu'il en soit ainsi. C'est pourquoi elle a jugé opportun de traiter de la même façon toutes les ventes à l'étranger, que les produits soient fabriqués aux États-Unis ou dans un autre pays. Un contribuable bénéficierait du même traitement fiscal pour ses ventes à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations. Par conséquent, l'exclusion de certains revenus extraterritoriaux n'est pas "conditionnée" par le fait qu'une entité exporte ou non, et elle n'en "dépend" pas; il est donc évident qu'elle n'est pas subordonnée aux exportations.⁹³

114. Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion du champ de l'impôt des revenus provenant de toutes les transactions à l'étranger qui remplissent les conditions requises et pas seulement des exportations.⁹⁴ Elle n'exige pas que les biens faisant l'objet de la transaction qui permet

⁸⁸ *Id.*, paragraphe 167.

⁸⁹ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 100.

⁹⁰ *Id.* En revanche, pour prouver qu'il y a subordination *de facto* aux exportations, "l'existence de ce rapport de subordination, entre la subvention et les résultats à l'exportation, doit être *déduite* de la configuration globale des faits constituant et entourant l'octroi de la subvention, dont aucun ne sera à lui seul déterminant dans un cas donné". *Id.* (italique dans l'original).

⁹¹ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.108.

⁹² *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 99.

⁹³ *Rapport de la Chambre*, page 17.

⁹⁴ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 1) du Code des impôts.

d'en bénéficier soient fabriqués ou produits aux États-Unis.⁹⁵ En fait, ces biens peuvent être produits hors des États-Unis.⁹⁶ Ainsi, la Loi ne fait pas expressément obligation d'exporter pour que l'exclusion s'applique.

b) Telle qu'elle est appliquée, la Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux

115. La Loi n'oblige pas à exporter, ni telle qu'elle est libellée ni telle qu'elle est appliquée. Comme cela est démontré ci-après, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est possible pour toute une série de transactions réalisées à l'étranger qui ne constituent pas nécessairement des exportations. De ce fait, l'exclusion n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation ni conditionnée par eux, et elle n'en dépend pas pour exister.

i) *La Loi repose sur un principe neutre à l'égard des exportations*

116. Comme cela a été dit précédemment, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est justifiée par le souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués.⁹⁷ Si les transactions visées par la Loi comportent des exportations, cela est tout à fait accessoire:

La Commission souligne que les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis équivalent aux revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes territoriaux. Ni dans le système fiscal des États-Unis modifié par la Loi ni dans ceux de nombreux pays européens, les revenus exclus du champ de l'impôt ne sont limités aux revenus gagnés à l'exportation. Toutefois, dans les deux types de systèmes, l'exportation est une façon d'obtenir des revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt, et les exportateurs sont parmi ceux qui peuvent bénéficier de la limitation de la compétence fiscale imposée dans les deux cas. Bien que les exportateurs fassent partie des bénéficiaires potentiels de l'exclusion, cela ne signifie pas que l'exclusion est "subordonnée aux exportations". Si elle l'était, toute exclusion générale du champ de l'impôt qui s'applique, entre autres, aux exportateurs constituerait une subvention à l'exportation prohibée.⁹⁸

117. De même qu'une subvention à la production ou à la vente pourrait s'appliquer aux exportations, l'exclusion prévue par la Loi est fondée sur un principe neutre par rapport aux exportations, c'est-à-dire qu'elle s'applique aux revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger qui peuvent englober, mais n'englobent pas nécessairement, les revenus tirés de transactions à l'exportation. Le fait qu'une partie privée peut *choisir* d'exporter pour se prévaloir de l'exclusion ne signifie pas que l'exclusion est conditionnée par les exportations ou qu'elle en dépend.

ii) *Comme les revenus extraterritoriaux proviennent d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, les contribuables peuvent en bénéficier, dans le cadre du nouveau régime, sans exporter*

118. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi peut s'appliquer aux revenus provenant d'une large gamme de transactions. Que les biens ou les services concernés soient ou non originaires des États-Unis, ces transactions comprennent:

⁹⁵ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A du Code des impôts.

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ *Rapport de la Chambre*, page 18.

⁹⁸ *Id.*

- la vente, l'échange ou la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la location-vente ou la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, en vue de leur utilisation hors des États-Unis;
- la fourniture de services relatifs et annexes à la vente, à l'échange ou à la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la fourniture de services relatifs et annexes à la location-vente ou à la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis;
- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.⁹⁹

119. Cette définition large permet à toutes sortes de contribuables de percevoir des revenus extraterritoriaux, y compris les sociétés américaines et étrangères et les particuliers. De plus, les sociétés américaines peuvent tirer des revenus extraterritoriaux de leurs opérations de production dans le pays ou à l'étranger.¹⁰⁰ Par exemple, une société multinationale américaine qui produit à l'étranger des marchandises remplissant les conditions requises et une société américaine qui vend des produits à l'étranger peuvent s'approvisionner auprès de fournisseurs établis hors des États-Unis. Bien que les CE prétendent le contraire, les biens qui peuvent faire l'objet de transactions remplissant les conditions requises peuvent être fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis¹⁰¹, et aucune disposition de la Loi n'empêche un fabricant américain ou étranger de produire ou vendre des biens contenant exclusivement des éléments produits à l'étranger.¹⁰²

120. Ainsi, non seulement la Loi ne fait pas référence aux exportations, mais encore l'exclusion des revenus extraterritoriaux qu'elle prévoit est possible dans des circonstances très diverses. Si les transactions à l'exportation, qui sont une forme de vente à l'étranger, peuvent générer des revenus extraterritoriaux, aucune disposition de la Loi n'oblige à exporter et l'exclusion s'applique manifestement à des revenus qui ne sont absolument pas liés à des exportations.¹⁰³

⁹⁹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 1) du Code des impôts.

¹⁰⁰ Le fait que les sociétés américaines peuvent tirer des revenus susceptibles d'être exclus de transactions effectuées entièrement hors des États-Unis dément l'allégation des CE selon laquelle les sociétés américaines "n'ont pas d'autre [solution] que d'exporter pour obtenir la subvention en ce qui concerne ces marchandises". Voir la première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 97.

¹⁰¹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) c) du Code des impôts.

¹⁰² Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent incluse dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" donnée dans la Loi "entraîne" une subordination aux exportations. Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphes 104 à 120. Comme cela est démontré plus loin dans la section V.E, cette règle n'impose pas l'utilisation de biens exportés des États-Unis.

¹⁰³ La Loi est donc très différente de la mesure en cause dans l'affaire *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles*, WT/DS126/R, rapport du Groupe spécial adopté le 16 juin 1999 ("*Australie – Cuir*"), dans laquelle le Groupe spécial a examiné des dons accordés par le gouvernement australien à un producteur australien de cuir pour automobiles, Howe Leather, dont l'essentiel de la production, au moment où le contrat de don a été conclu, était destiné à l'exportation. Le Groupe spécial a conclu que, "afin d'accroître ses ventes d'une manière qui lui permettrait d'atteindre les objectifs de résultats [...] fixés dans le contrat de don, Howe devrait, *par nécessité*, poursuivre et probablement accroître les exportations". *Id.*, paragraphe 9.67 (pas d'italique dans l'original). Comme ces faits transformaient effectivement les objectifs de résultats en matière de vente en objectifs de résultats à l'exportation, le Groupe spécial a conclu que "les

iii) *Aux termes de la Loi, les contribuables peuvent maximiser, sans exporter, leurs revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus*

121. Le fait que les contribuables n'ont pas besoin d'exporter pour maximiser leurs avantages est un autre élément indiquant que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations. Les contribuables peuvent effectuer un nombre illimité de transactions autres que des exportations et continuer à exclure une partie des revenus provenant des transactions qui remplissent les conditions requises.

122. En ce sens, la Loi est très différente des dispositions examinées par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, qui portait sur la question de savoir si certaines exemptions de droits d'importation accordées aux constructeurs d'automobiles étaient subordonnées aux exportations. Pour l'une des catégories d'exemptions considérées, les constructeurs n'étaient pas obligés d'exporter pour participer au programme d'exemptions de droits, mais les avantages qu'ils pouvaient en retirer étaient limités. L'Organe d'appel a observé que les constructeurs ne pouvaient importer en franchise qu'une quantité fixe et devaient exporter pour pouvoir importer en franchise des quantités supplémentaires.¹⁰⁴ Comme les constructeurs qui se prévalaient de cette seconde catégorie d'exemptions ne pouvaient maximiser leurs avantages qu'en exportant, l'Organe d'appel a constaté qu'il existait "une relation manifeste de dépendance ou de conditionnalité entre l'octroi de l'exemption des droits d'importation et l'exportation de véhicules automobiles par les fabricants bénéficiaires".¹⁰⁵

123. La Loi n'établit pas de "relation manifeste de dépendance ou de conditionnalité" entre l'exclusion des revenus extraterritoriaux et les résultats à l'exportation. Les entreprises américaines et étrangères assujetties à l'impôt aux États-Unis peuvent bénéficier de l'exclusion sans limitation et sans effectuer la moindre opération d'exportation.

iv) *L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger définit en partie une "transaction réalisée à l'étranger"*

124. Les CE prétendent que, comme la Loi impose l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger – les biens qui font l'objet de transactions remplissant les conditions requises devant être "détenus ... en vue d'être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis"¹⁰⁶ –, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est subordonnée aux exportations.¹⁰⁷ Les CE pensent que le fait de ne pas étendre l'exclusion aux transactions portant sur des biens consommés aux États-Unis "subordonne la possibilité d'obtenir la subvention aux résultats à l'exportation".¹⁰⁸ Leur argument est illogique et repose sur une mauvaise compréhension de la nature de la Loi.¹⁰⁹

125. La Loi prévoit l'exclusion des revenus provenant de ventes à l'étranger. L'"utilisation, la consommation ou la cession" de biens hors des États-Unis n'est que l'une des caractéristiques d'une transaction "à l'étranger". Une autre est que la Loi prévoit expressément que les produits en question ne doivent pas nécessairement être fabriqués ou produits aux États-Unis. Ainsi, les transactions à l'étranger visées par l'exclusion pourraient porter sur des marchandises expédiées des États-Unis, mais elles pourraient aussi se dérouler entièrement dans un ou plusieurs autres pays.

résultats à l'exportation prévus de Howe étaient l'une des *conditions* de l'octroi des subventions". *Id.* (pas d'italique dans l'original).

¹⁰⁴ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 105.

¹⁰⁵ *Id.*, paragraphe 108.

¹⁰⁶ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) du Code des impôts.

¹⁰⁷ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 99 à 103.

¹⁰⁸ *Id.*, paragraphe 101.

¹⁰⁹ En toute logique, s'il existe trois options (A, B et C), le fait d'exclure l'option A n'oblige pas à choisir l'option B puisque l'option C reste possible.

126. Les transactions portant sur des biens utilisés ou consommés aux États-Unis ne sont pas visées par la Loi parce qu'elles ne sont pas effectuées à l'étranger. Des produits fabriqués et vendus aux États-Unis ne peuvent pas être considérés comme étrangers. Si les États-Unis étaient obligés d'inclure ces transactions dans le champ de la Loi, comme le prétendent les CE, cela signifierait que les Membres de l'OMC ne peuvent pas exempter ou exclure du champ de l'impôt les revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger. Or, ce n'est pas ce dont il est question à l'article 3.1 a). L'objet de cet article, ce sont les subventions *subordonnées* aux exportations.

127. Contrairement à ce que les CE voudraient faire croire au Groupe spécial, l'utilisation à l'étranger prescrite par la Loi n'est pas synonyme d'exportation. Comme cela a été expliqué précédemment, la Loi s'applique à une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, dont beaucoup ne portent pas sur des produits fabriqués aux États-Unis ou expédiés des États-Unis et, partant, n'impliquent aucune exportation en provenance des États-Unis. En conséquence, l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger n'a pas pour effet de subordonner l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux résultats à l'exportation.

3. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique erroné

128. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique qui n'a aucun fondement dans le texte de l'Accord SMC.

a) Les CE énoncent un nouveau critère pour l'application de l'article 3.1 a)

129. Les CE affirment que, pour déterminer s'il existe une subordination aux exportations, il faut faire une comparaison par rapport à une "référence pertinente".¹¹⁰ Elles ajoutent que "la référence correcte ... est le traitement accordé aux ventes sur le marché intérieur".¹¹¹

130. Ce cadre analytique n'est fondé ni sur l'article 3.1 a) ni sur aucune autre disposition de l'Accord SMC, et il n'a jamais été examiné ou adopté par l'Organe d'appel en rapport avec l'article 3.1 a). En fait, ce critère de comparaison est incompatible avec le raisonnement tenu par l'Organe d'appel dans de précédentes affaires concernant des subventions à l'exportation. Comme cela a été dit plus haut, l'Organe d'appel a estimé qu'une mesure relève de l'article 3.1 a) si, en vertu de ses termes ou de son fonctionnement, elle fait dépendre l'octroi d'une subvention des résultats à l'exportation. Une comparaison entre le traitement accordé dans certaines conditions et dans d'autres – en particulier entre les ventes sur le marché intérieur et à l'étranger – n'est pas pertinente.

131. La thèse sans fondement textuel que les CE formulent au sujet de l'article 3.1 a) repose en grande partie sur la présentation erronée de certains éléments de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC. Les CE citent les points d), f), g), h) et l) de l'Annexe I comme étant des cas où le traitement des produits exportés doit être comparé au traitement accordé aux produits d'origine nationale.¹¹² Toutefois, la comparaison entre les produits exportés et les produits d'origine nationale qui est suggérée ne doit pas être faite dans le but de déterminer si une mesure est liée aux exportations ou leur est subordonnée d'une autre manière (les pratiques décrites dans les points cités étant directement liées aux exportations). Cette comparaison doit être faite plutôt dans le but de déterminer si une mesure qui s'applique aux exportations comporte une contribution financière des pouvoirs publics ou confère un avantage.

132. Même si une comparaison du traitement appliqué aux produits exportés et aux produits d'origine nationale était indiquée par les points de l'Annexe I cités par les CE – qui ne sont après tout que des exemples particuliers de subventions à l'exportation –, rien n'indique que, dans le présent

¹¹⁰ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 79.

¹¹¹ *Id.*, paragraphe 81.

¹¹² *Id.*, paragraphe 88.

différend, il faudrait faire ce genre de comparaison. Les termes en question ici ne font pas référence à une telle comparaison et ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC* ne l'ont proposée.

b) La Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une "condition parmi plusieurs autres conditions"

133. Ne pouvant pas s'acquitter de la charge imposée par le critère de subordination, les CE tentent de le reformuler en élargissant le sens de l'expression "parmi plusieurs autres conditions".¹¹³ Les CE prétendent que ces termes de l'article 3.1 a) prohibent les subventions même si le fait d'exporter est une façon de satisfaire à des critères d'admissibilité qui sont neutres par rapport aux exportations.¹¹⁴ L'interprétation que les CE donnent de l'article 3.1 a) va bien au-delà de la subordination aux exportations. Elle étend l'application de cette disposition à pratiquement toute mesure ayant un lien quelconque avec des exportations ou susceptible d'entraîner des exportations. Mais l'expression "parmi plusieurs autres conditions" n'a pas ce sens.

134. Le mot-clé dans l'expression "parmi plusieurs autres conditions" est "autres". Les CE suggèrent à tort que ce mot signifie "de remplacement".¹¹⁵ En fait, le sens ordinaire de ce mot est "l'un des deux " ou "venant après le premier, en second; supplémentaire, additionnel".¹¹⁶ Le terme "autre" est donc synonyme d'*additionnel*.

135. Étant donné le sens ordinaire du terme "autres", l'expression "parmi plusieurs autres conditions" indique que les résultats à l'exportation peuvent être une condition *additionnelle* à d'autres conditions applicables, mais demeurent une condition à remplir. L'expression "plusieurs autres conditions" désigne donc une série de conditions préalables – qui doivent toutes être remplies pour obtenir un résultat. Par conséquent, dans le contexte de l'article 3.1 a), c'est seulement si les pouvoirs publics accordent une subvention subordonnée au respect d'une série de conditions, parmi lesquelles figurent les résultats à l'exportation, que cette subvention est "subordonnée, ... parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation".

136. Une conséquence du raisonnement des CE serait que les exemptions fiscales territoriales appliquées par de nombreux Membres de l'OMC, y compris des États membres des CE, seraient subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a). De même que les CE prétendent que l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux exportations et aux transactions effectuées entièrement à l'étranger – simplification excessive que les États-Unis rejettent, comme cela a été dit précédemment – on peut dire que l'exclusion des revenus étrangers appliquée par d'autres pays concerne trois types de transactions: les importations, les transactions effectuées entièrement à l'étranger et les exportations. De même que les CE prétendent à tort que les producteurs américains doivent exporter pour obtenir des revenus bénéficiant de l'exclusion prévue par la Loi, on pourrait dire que les producteurs des autres pays en question ne peuvent bénéficier d'une exemption territoriale qu'en exportant. Les revenus provenant de la vente de leurs produits par l'intermédiaire d'un distributeur local ou directement sur le marché intérieur ne peuvent pas bénéficier d'une exemption analogue. Il est difficile d'imaginer que telle était l'intention des rédacteurs de l'article 3.1 a). C'est seulement en

¹¹³ *Id.*, paragraphes 121 à 130.

¹¹⁴ *Voir id.*, paragraphe 123; *voir aussi id.*, paragraphe 96. Les CE ont tort d'emblée de se fonder sur le rapport *Canada – Aéronefs (Organe d'appel)* pour étayer leur interprétation. *Voir id.*, paragraphe 126. En effet, dans cette affaire, le Groupe spécial et l'Organe d'appel n'ont jamais interprété l'expression "parmi plusieurs autres conditions". Au lieu de cela, ils ont conclu que la subordination aux exportations de subventions accordées à des branches d'activité autres que l'aéronautique n'était pas pertinente pour leur analyse *de facto* des paiements effectués en faveur de l'industrie aéronautique. *Voir Canada – Aéronefs (Organe d'appel)*, paragraphe 179, et *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 20 août 1999, paragraphes 9.305 à 9.348.

¹¹⁵ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 128.

¹¹⁶ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

interprétant l'expression "plusieurs autres conditions" comme désignant une série de conditions préalables que l'on peut appliquer convenablement le terme "subordonné", dans ce contexte.¹¹⁷

4. L'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'applique pas aux activités de la production à l'étranger est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels

137. Les CE affirment que l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux activités de production à l'étranger est "purement symbolique (et cherche à dissimuler une subvention à l'exportation prohibée)"¹¹⁸ et n'est possible "que si le producteur étranger choisit d'être imposé comme une société américaine".¹¹⁹ D'après les CE, une société étrangère ne choisirait jamais d'être assimilée à une société américaine parce que ce choix lui imposerait prétendument des obligations fiscales supplémentaires sans pour autant réduire celles qu'elle supporte dans son pays d'origine.¹²⁰ Les affirmations des CE sont erronées et ne sont étayées par aucun élément factuel.

a) L'application de l'exclusion aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger n'est pas limitée aux cas où un fabricant étranger choisit d'être assimilé aux entreprises américaines

138. Les CE affirment que l'application de la Loi aux biens fabriqués à l'étranger est purement symbolique parce qu'aucun fabricant étranger ne choisira prétendument d'être traité comme une entreprise américaine en vertu de l'article 943 e) 1) du Code des impôts.¹²¹ Les CE supposent cependant que la Loi ne s'applique aux biens fabriqués à l'étranger que si un tel choix est fait. Cette hypothèse est fautive.

139. La Loi s'applique en général aux succursales étrangères de sociétés américaines qui produisent hors des États-Unis sans qu'elles aient à faire un choix. Cela tient à ce que, en droit américain, une succursale étrangère d'une société américaine n'est pas considérée comme une entité distincte à des fins fiscales. Par conséquent, les biens qu'elle fabrique sont considérés comme des biens fabriqués par la société américaine apparentée, qui est responsable du paiement de l'impôt aux États-Unis sur les revenus provenant de la production de ces biens.¹²²

140. Un exemple peut être utile pour démontrer ce point. Supposons qu'une société américaine possédant une usine au Mexique vend normalement les biens fabriqués dans cette usine à des acheteurs hors des États-Unis. Aux termes de l'ancienne loi, cette société aurait dû généralement payer des impôts aux États-Unis sur les revenus industriels imputables à l'usine mexicaine. Mais, aux termes de la nouvelle loi, les revenus provenant des transactions à l'étranger portant sur les biens fabriqués au Mexique par la succursale seraient traités comme des revenus extraterritoriaux de la société américaine.

141. Dans ce cas, qui n'est pas rare, l'exclusion prévue par la Loi s'appliquerait aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger sans que le fabricant étranger ait besoin d'opter pour le paiement de l'impôt aux États-Unis. En conséquence, l'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'appliquerait jamais aux biens fabriqués à l'étranger est fautive.

¹¹⁷ Les CE analysent les règlements du Département du commerce des États-Unis en matière de droits compensateurs pour étayer leur interprétation de l'expression "parmi plusieurs autres conditions". *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 128. Or, ces règlements ne peuvent pas modifier le sens ordinaire des dispositions de l'Accord SMC.

¹¹⁸ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 131.

¹¹⁹ *Id.*, paragraphe 132.

¹²⁰ *Id.*

¹²¹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 e) 1) du Code des impôts.

¹²² Comme cela a été dit précédemment, les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comprennent les biens fabriqués hors des États-Unis. *Voir* l'article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

- b) Les entreprises industrielles étrangères peuvent choisir d'être assimilées aux entreprises américaines sans avoir à supporter des obligations fiscales supplémentaires

142. Outre cette erreur d'interprétation fondamentale des termes de la Loi, les CE comprennent mal les modalités mêmes du choix de l'assimilation aux entreprises américaines. En ce qui concerne la catégorie de transactions pour laquelle ce choix est exigé, elles prétendent qu'aucun contribuable étranger ne ferait un tel choix parce que cela augmenterait ses obligations fiscales globales. Les CE n'ont présenté aucun élément étayant cette affirmation factuelle.

143. De plus, l'hypothèse qui sous-tend cette affirmation – le choix de l'assimilation augmenterait nécessairement les obligations fiscales de l'entreprise étrangère – est fautive. En fait, dans un certain nombre de cas, les obligations fiscales globales de l'entreprise qui choisit d'être traitée comme une entreprise américaine n'augmenteraient pas.

144. Supposons, par exemple, qu'une entreprise étrangère enregistrée dans le pays X est le fournisseur d'une société de distribution implantée aux États-Unis. Supposons en outre que le taux d'imposition dans le pays X est supérieur ou égal au taux d'imposition aux États-Unis. Il est vrai que, si l'entreprise opte pour l'assimilation, elle devra payer des impôts sur ses revenus industriels à la fois aux États-Unis et dans le pays X.

145. Toutefois, aux termes de la Loi, l'entreprise étrangère qui fait ce choix est traitée comme une entreprise américaine aux fins du Code des impôts. En tant que telle, elle a le droit de demander un crédit d'impôt étranger pour les impôts payés dans le pays X, qui vient en déduction des impôts qu'elle doit aux États-Unis. La loi américaine lui permet de compenser entièrement les impôts dus aux États-Unis par le jeu des crédits d'impôt étrangers. Elle se trouve ainsi dans la même situation fiscale que si elle n'avait pas opté pour l'assimilation et, partant, cela ne devrait pas faire de différence pour elle. En vertu de ce choix, l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux revenus provenant de la vente à l'étranger des produits fabriqués par l'entreprise étrangère.¹²³

146. Ainsi, l'affirmation des CE selon laquelle le choix de l'assimilation aux entreprises américaines entraînerait une augmentation de la charge fiscale de l'entreprise étrangère est erronée.

- c) L'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement fiscal des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger

147. Comme le montre l'historique de la Loi, l'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger, que ce soit sous la forme de succursales ou de sociétés. L'objectif était de ne pas empêcher l'application de la Loi aux biens fabriqués à l'étranger. Comme cela est expliqué plus haut, l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux biens fabriqués à l'étranger est réelle et prouve que l'exclusion n'est pas subordonnée aux exportations.

148. Avant l'adoption de la Loi, les contribuables américains qui avaient des activités de production à l'étranger sous la forme de succursales étaient généralement soumis à l'impôt sur la totalité des revenus industriels des succursales. Mais en général, ils pouvaient différer l'imposition des revenus industriels de leurs filiales étrangères. En rédigeant la Loi, le Congrès a voulu empêcher les contribuables d'invoquer abusivement l'exclusion du champ de l'impôt pour des revenus faisant l'objet d'un report d'impôt. C'est pourquoi la Loi prévoit que les biens fabriqués hors des États-Unis

¹²³ Si les produits fabriqués par l'entreprise étrangère sont vendus à l'étranger par la société de distribution américaine, l'exclusion s'applique aux revenus de cette dernière, et non aux revenus du fabricant. Si celui-ci vend directement ses produits à l'étranger, l'exclusion s'applique aux revenus qu'il tire de ses ventes à l'étranger. Dans ce cas, le fabricant obtient un crédit d'impôt étranger aux États-Unis uniquement au titre des revenus qui ne sont pas exclus en vertu de la Loi. Il ne reçoit pas de crédit d'impôt au titre des revenus exclus.

ne sont pas des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sauf si le fabricant paie l'impôt aux États-Unis sur ses revenus industriels.

149. Pour que cette limitation n'ait pas pour effet de restreindre l'application de l'exclusion aux ventes à l'étranger des succursales d'entreprises américaines, la Loi permet aux sociétés étrangères – c'est-à-dire aux filiales – d'opter pour le traitement appliqué aux sociétés américaines.

150. En somme, les articles 942 a) 2) et 943 e) 1) du Code des impôts modifiés par la Loi sont destinés à uniformiser le traitement des contribuables américains ayant des installations de production à l'étranger sous la forme de succursales et de sociétés. Ils ne visent pas, comme le prétendent les CE, à empêcher l'application de la Loi aux entreprises industrielles étrangères ou aux biens fabriqués hors des États-Unis.

5. Les CE n'ont pas fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations

151. Les nouveaux critères juridiques définis par les CE sont dictés par la nécessité de pallier le manque d'éléments de preuve démontrant une subordination aux exportations. Sous couvert d'une argumentation juridique, les CE formulent en fait des affirmations factuelles non étayées concernant les effets de la Loi sur les exportations. Tout ce qu'elles ont dit au Groupe spécial à propos de la subordination aux exportations est que, aux termes de la Loi, certains contribuables peuvent gagner des revenus extraterritoriaux exclus du revenu imposable en exportant. Or, comme cela a été démontré précédemment, le fait que l'exportation est une façon de satisfaire à un critère neutre ne signifie pas que la Loi est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les CE n'ont pas démontré qu'il est obligatoire d'exporter pour obtenir des revenus bénéficiant de l'exclusion.

152. Les CE ont essayé de faire valoir que certains contribuables qui bénéficiaient du régime FSC peuvent maintenant gagner des revenus exclus en vertu de la nouvelle Loi, alléguant que la subordination aux exportations de l'ancien régime prouve que le nouveau régime est lui aussi subordonné aux exportations. Or, la note de bas de page 4 de l'Accord SMC, relative à l'article 3.1 a), confirme que l'octroi d'une subvention à des exportateurs ne permet pas en soi de considérer que cette subvention est subordonnée aux exportations. Elle dit ce qui suit:

Le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation au sens de [l'article 3.1 a)].

Ainsi, le fait que des exportateurs peuvent percevoir des revenus bénéficiant de l'exclusion prévue par la Loi ne suffit pas à prouver que l'octroi de subventions est *lié* ou *subordonné* aux exportations.¹²⁴

¹²⁴ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 172. Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, l'Organe d'appel a déclaré que l'octroi d'une subvention à des entreprises qui exportent "n'appelle donc pas la conclusion qu'il existe un "rapport de conditionnalité ou de dépendance" tel que l'octroi d'une subvention "est lié aux" résultats à l'exportation". *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils – Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémoire d'accord*, WT/DS70/AB/RW, rapport de l'Organe d'appel adopté le 4 août 2000, paragraphe 48. Examinant les éléments de preuve indiquant que les subventions étaient spécialement ciblées sur l'industrie aéronautique en raison de sa vocation fortement exportatrice, l'Organe d'appel a dit que "les deux éléments de "ciblage" peuvent fort bien être pertinents en ce qui concerne une enquête au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, mais ils ne prouvent pas nécessairement de manière concluante que l'octroi d'une subvention est "subordonné" aux résultats à l'exportation, "conditionné" par les résultats à l'exportation ni "dépendant" de ces résultats. En l'occurrence, nous estimons que les deux éléments de "ciblage" ne constituent pas, à eux seuls, une preuve suffisante de l'existence d'une subordination à l'exportation qui serait prohibée". *Id.*, paragraphe 49.

153. En résumé, à supposer, pour les besoins du débat, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux constitue une subvention, les CE n'ont pas démontré que cette "subvention" est subordonnée aux résultats à l'exportation. Faute de cette démonstration, l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

D. COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC

154. Même si l'exclusion des revenus extraterritoriaux pouvait être considérée comme une subvention au sens de l'article premier, et même si cette "subvention" pouvait être considérée comme subordonnée aux exportations au sens des termes, d'ailleurs formels, de l'article 3.1 a), il ne s'agirait pas pour autant d'une subvention à l'exportation prohibée par l'Accord SMC. Cela tient à ce que la note de bas de page 59 de l'Accord limite l'application de la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord. Plus précisément, la cinquième phrase de la note 59, lue parallèlement à la note de bas de page 5, dispose que les "mesures [prises] en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" ne sont pas prohibées par l'Accord. Comme l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est précisément une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère, elle n'est pas prohibée par l'Accord SMC.

1. Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59

155. Avant d'examiner le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, les États-Unis voudraient expliquer la place de cette note dans l'Accord SMC en général et son rapport avec l'article 3.1 a) en particulier.

a) Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'Accord SMC

156. Pour clarifier le sens de l'article 3.1 a), les rédacteurs de l'Accord ont présenté à l'Annexe I une "Liste exemplative de subventions à l'exportation". Ils ont spécifié à l'article 3.1 a) que les mesures mentionnées dans cette liste sont prohibées en vertu de cette disposition.¹²⁵ Mais ils ont aussi indiqué clairement que les mesures désignées dans la Liste exemplative comme ne constituant *pas* des subventions à l'exportation ne sont *pas* prohibées en vertu de l'article 3.1 a) ou de toute autre disposition de l'Accord. Ils l'ont fait au moyen de la note de bas de page 5 relative à l'article 3.1 a), qui stipule que "les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Par conséquent, si une mesure est considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste exemplative, elle est prohibée en vertu de l'article 3.1 a), et si une mesure n'est *pas* considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste, elle n'est prohibée par *aucune disposition* de l'Accord.

b) Rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a)

157. Le point e) de l'Annexe I énonce une prohibition générale visant l'abandon ou la réduction d'impôts à percevoir sur les revenus gagnés à l'exportation. Il y est dit que "[l']exonération, [la] remise ou [le] report ... des impôts directs ... accordés spécifiquement au titre [des] exportations"

¹²⁵ L'article 3.1 a) stipule dans sa partie pertinente que "les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées: a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, *y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I*". (pas d'italique dans l'original)

constitue une subvention à l'exportation. Les CE ont précisé à juste titre que les termes du point e) avaient "un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [les] exportations".¹²⁶ Cela signifie que le point e) vise les exonérations, remises ou reports d'impôts qui sont accordés en rapport direct avec les revenus provenant de transactions à l'exportation, qui sont étroitement ou spécialement fonction de ces revenus, ou qui leur sont explicitement liés.

158. Malgré cette précision et, en particulier, malgré l'emploi au point e) du terme "spécifiquement", les CE prétendent que le point e) *élargit* la portée de l'article 3.1 a). Elles affirment que:

[I]a subordination est une forme particulière de relation spéciale. Par conséquent, toute subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation doit nécessairement être aussi accordée "spécifiquement au titre des exportations" au sens du point e). Toutefois, l'expression "spécifiquement au titre de" est plus large que le terme "subordination". Cette expression couvre tout lien spécifique et inclurait donc une simple incitation.¹²⁷

159. La thèse des CE concernant le point e) n'est pas défendable car les CE ne tiennent pas compte du rapport entre l'article 3.1 a) et l'Annexe I. L'article 3.1 a) stipule expressément que les subventions énumérées dans l'Annexe I le sont "à titre d'exemple" car il s'agit d'une liste non exhaustive de subventions à l'exportation qui sont "subordonnées ... aux résultats à l'exportation". C'est pourquoi les rédacteurs de l'Accord ont expliqué le rapport entre l'Annexe I et la prohibition des subventions à l'exportation en précisant: "y compris celles qui sont *énumérées à titre d'exemple* dans l'Annexe I". (pas d'italique dans l'original)

160. Le sens ordinaire du terme "y compris" confirme que la Liste exemplative n'élargit pas la portée de l'article 3.1 a). Ce terme signifie "inclus" et "inclus" signifie "qui comprend".¹²⁸ Le verbe "comprendre" signifie "contenir dans un ensemble" ou "faire entrer dans une classe ou une catégorie".¹²⁹ Par conséquent, les subventions à l'exportation mentionnées à l'Annexe I ne sont que des *exemples* d'une classe ou d'une catégorie de "subventions à l'exportation" visées à l'article 3.1 a). Bien qu'ils précisent quelque peu le sens de l'article 3.1 a), ces exemples n'en élargissent pas le champ d'application, comme le prétendent les CE. Contrairement à ce qu'elles pensent, le point e) ne prohibe pas, et ne peut pas prohiber, les exonérations, reports ou remises d'impôts directs qui ne sont pas "subordonnés ... aux résultats à l'exportation". D'ailleurs, comme la prescription de l'article 3.1 a) relative à la subordination ne s'applique pas aux subventions accordées *simplement dans l'attente de résultats à l'exportation* – comme cela est expliqué dans la section C – le point e) ne peut pas être un moyen indirect de viser ce que les CE appellent des "incitations" qui ne sont pas subordonnées aux exportations.¹³⁰

161. Le point e) interdit pour l'essentiel l'octroi d'avantages ou d'allègements fiscaux spécifiquement liés aux exportations. Il s'applique aux mesures consistant à exonérer d'impôt,

¹²⁶ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 149 à 153.

¹²⁷ *Id.*, paragraphes 156 et 157.

¹²⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

¹²⁹ *Id.*

¹³⁰ La tentative des CE pour élargir le sens de l'article 3.1 a) au moyen du point e) diffère de la démarche qu'elles ont adoptée pour contester le régime FSC. Le Groupe spécial se souviendra peut-être que, dans la procédure initiale, les CE ont invoqué le point e) parce que le régime FSC s'appliquait explicitement et exclusivement aux exportations, alléguant, dans leur première communication au Groupe spécial (paragraphe 159), que les avantages du régime FSC étaient accordés ""spécifiquement au titre des exportations" car [ils étaient] *subordonnés* à l'exportation de produits américains et *leur portée [était] fonction* du volume de ces exportations". *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 4.304. (pas d'italique dans l'original) Les CE ont reconnu alors que le point e) s'applique à un sous-ensemble relativement restreint de subventions qui sont "subordonnées" aux exportations – et qui sont ciblées ou dont la portée est "fonction" des exportations.

directement ou *exclusivement*, les revenus provenant de transactions à l'exportation. Pour qu'il s'applique, les avantages fiscaux considérés doivent être subordonnés aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

c) Rapport entre la note de bas de page 59 et le point e)

162. La note de bas de page 59 explique et limite le champ d'application du point e). Cette note, jointe au point e)¹³¹, indique certaines pratiques qui n'entrent pas dans son champ d'application, bien qu'elles impliquent la non-perception d'impôts directs sur des revenus gagnés à l'exportation. Comme cela a été dit précédemment, en vertu de la note de bas de page 5, les mesures désignées dans la note 59 comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées par l'Accord SMC.

i) *La première phrase de la note de bas de page 59: Le report*

163. La première phrase de la note de bas de page 59 dit que "[l]es Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés". Cette phrase indique clairement que, bien que le point e) stipule clairement que "[l]e report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... accord[é] spécifiquement au titre des exportations" constitue une subvention à l'exportation prohibée, ce point ne s'applique pas à une mesure de report si des "intérêts appropriés" sont perçus.¹³²

164. Le terme "report" n'est défini ni au point e) ni dans la note de bas de page 59, mais il semble désigner les cas où l'impôt est différé, peut-être indéfiniment, en attendant un événement particulier.¹³³ Le report pourrait s'appliquer de diverses façons aux revenus gagnés à l'exportation, mais il concerne plus particulièrement les cas où les revenus d'exportation d'une entité étrangère liée (par exemple, une filiale étrangère) ne sont imposés que si et lorsqu'ils sont rapatriés dans la société mère.¹³⁴ Cela signifie que, conformément à la première phrase de la note 59, le report de l'impôt sur les revenus de source étrangère gagnés à l'exportation par une filiale étrangère peut ne pas être visé par le point e) si des "intérêts appropriés" sont perçus.¹³⁵

165. Ainsi, la première phrase de la note de bas de page 59 nuance le point e). Elle indique clairement que, dans un cas au moins, malgré les termes par ailleurs formels du point e), la non-imposition des revenus perçus à l'exportation n'est pas prohibée par l'Accord SMC. Bien que, dans sa décision concernant les FSC, l'Organe d'appel n'ait pas analysé le sens de la première phrase de la note 59 parce que le régime FSC ne prévoyait pas de report d'impôts, il a reconnu que cette phrase était "spécifiquement liée" au point e) et en "nuanç[ait]" la teneur.¹³⁶

¹³¹ À la différence de la note 58, qui se rapporte à plusieurs points de l'Annexe I, la note 59 se rapporte exclusivement au point e).

¹³² Cela tient apparemment à ce que le recouvrement d'"intérêts appropriés" est suffisant pour annuler les avantages qui peuvent être conférés à l'exportation.

¹³³ D'après *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993), "reporter" signifie "remettre à plus tard (une action ou procédure, un événement, une affaire, une question); différer, retarder".

¹³⁴ Le report pourrait aussi désigner la non-imposition des revenus d'exportation d'une société étrangère en attendant leur rapatriement pour distribution à la société mère, mais aussi aux actionnaires en général.

¹³⁵ Le report avec intérêt n'est qu'une forme de report des impôts sur les revenus d'exportation qui ne constitue pas une subvention à l'exportation. En effet, la première phrase de la note 59 dit que la perception d'"intérêts appropriés" n'est qu'un "exemple" des cas où "le report accordé spécifiquement au titre des exportations" ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.

¹³⁶ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 97. Les États-Unis ne prétendent pas que la Loi prévoit un report d'impôt, mais ils examinent la première phrase de la note 59 pour expliciter le sens général et la portée de cette note.

ii) *La cinquième phrase de la note de bas de page 59: Éviter la double imposition*

166. La note de bas de page 59 énonce une seconde exception au point e) concernant les mesures prises en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹³⁷ La dernière phrase de la note dit que "[l]a 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". La note ne définit pas la "double imposition" ni le type de mesures permettant de l'"éviter", mais, suivant le sens ordinaire de ces termes, il s'agit de mesures qui permettent de ne pas imposer deux fois les mêmes revenus. Cette interprétation de la dernière phrase de la note 59 découle du fait que le terme "éviter" signifie "écarter, empêcher, prévenir"¹³⁸, "double" signifie "deux fois plus" ou "qui se répète deux fois"¹³⁹, et "imposition" signifie "prélèvement ou perception d'un impôt".¹⁴⁰

167. Il est important de noter que la cinquième phrase de la note 59 ne concerne pas n'importe quel type de revenus, mais seulement les "revenus de source étrangère". Cette expression n'est pas définie dans la note, mais son sens ordinaire est le suivant: 1) le terme "revenu" désigne "les fonds ou les autres actifs reçus ou dus comme rémunération d'un travail, d'une activité, d'un placement, etc."¹⁴¹; 2) le mot "étranger" signifie "qui est exécuté ou a lieu dans un autre pays" ou "qui se trouve hors de son pays, hors de son territoire"¹⁴²; et 3) "source" signifie "un lieu ou une chose d'où provient ou qui est à l'origine de quelque chose de matériel".¹⁴³ Ainsi, aux fins de la note 59, les revenus de source étrangère semblent désigner les fonds (ou les autres actifs) obtenus hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition.

168. Les revenus de source étrangère peuvent faire l'objet d'une double imposition parce qu'ils peuvent être imposés à la fois par le pays où se trouve leur source (aussi appelé pays de la source) et par le pays où réside le contribuable (aussi appelé pays de résidence). Il peut aussi y avoir double imposition si les deux pays prétendent que le même contribuable est un résident relevant de leur compétence ou que le même revenu est perçu sur leur territoire. Quelle que soit la base juridique, la question de la double imposition des revenus de source étrangère est importante dans le contexte des exportations parce que des biens ou services vendus à l'exportation le sont, par définition, d'un pays à un autre. En conséquence, les revenus générés par une transaction à l'exportation peuvent être considérés, en partie ou en totalité, comme des revenus "étrangers" parce que la destination des biens exportés, l'acheteur, le lieu du transfert de propriété et du paiement, ou l'activité économique à l'origine de la vente peuvent se trouver hors du pays de résidence du vendeur. Le pays étranger peut alors prétendre être la "source" d'une partie ou de la totalité des revenus perçus hors du pays de résidence du vendeur – pour l'une des raisons précitées – et il peut chercher à imposer ces revenus. Mais le pays de résidence du vendeur peut avoir la même prétention à l'égard des mêmes revenus.

169. Pour éviter ce problème et les problèmes connexes, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 permet aux Membres de l'OMC de ne pas imposer les revenus de source étrangère gagnés dans les transactions à l'exportation. Cela ne fait aucun doute car cette phrase limite la portée du point e), qui prohibe les exonérations, remises ou reports d'impôts directs accordés "spécifiquement au titre des exportations". Comme cela est stipulé dans cette phrase, "[l]a 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 ..." (pas d'italique dans l'original).

¹³⁷ Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel n'a pas analysé le sens de la dernière phrase de la note 59, estimant que les États-Unis n'avaient pas soulevé la question devant le Groupe spécial. *FSC (Organe d'appel)*, paragraphes 101 à 103.

¹³⁸ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

¹³⁹ *Id.*

¹⁴⁰ *Id.*

¹⁴¹ *Id.*

¹⁴² *Id.*

¹⁴³ *Id.*

d) La note de bas de page 59 désigne certaines mesures comme ne constituant pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5

170. Comme cela a été démontré précédemment, la première et la dernière phrase de la note de bas de page 59 nuancent la teneur du point e). Ces deux phrases désignent certaines pratiques fiscales qui sont admissibles même si elles sont directement liées aux exportations.

171. La première phrase dit clairement que le report d'impôts "accordé spécifiquement au titre des exportations" est admissible si "des intérêts appropriés sont recouvrés". Un report qui n'est pas accordé "spécifiquement au titre des exportations" ne relèverait pas du point e) et n'aurait pas besoin de la restriction formulée dans la note 59 pour échapper à la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord. La première phrase de la note 59 a été rédigée pour préciser qu'un report d'impôts avec intérêts, même s'il est accordé spécifiquement au titre des exportations, ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.

172. De même, la cinquième phrase de la note 59 permet de prendre des mesures pour éviter la double imposition, même s'il peut s'agir par ailleurs d'une exonération, d'une remise ou d'un report d'impôts directs accordés spécifiquement au titre des exportations au sens du point e). C'est ce qui ressort du premier membre de la phrase: "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 ...". D'ailleurs, si une mesure visant à éviter la double imposition n'était autorisée que si elle n'était *pas* spécifiquement liée aux exportations, cette phrase n'aurait aucun sens. Elle exprimerait simplement une évidence, à savoir que les mesures qui ne sont pas spécifiquement liées aux exportations ne sont pas visées par le point e) ou l'article 3.1 a).

173. Par conséquent, les mesures prises pour éviter la double imposition relèvent de la note de bas de page 5, qui dispose que "[l]es mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées ...". Le sens ordinaire du verbe "désigner" est "considérer comme dûment inclus ou compris dans une chose ou une catégorie de choses; considérer comme appartenant, comme inhérent ou comme lié par nature à quelque chose; affecter ou attribuer à".¹⁴⁴ Ce terme peut aussi s'entendre simplement d'"une référence dans un livre".¹⁴⁵ La note de bas de page 5 indique donc qu'il suffit qu'une mesure soit incluse ou mentionnée dans l'Annexe I pour être dûment considérée ou classée comme n'étant pas une subvention à l'exportation. Elle n'exige pas que l'expression "n'est pas une subvention à l'exportation" figure dans la description de la mesure en question dans la Liste exemplative.

174. En raisonnant ainsi, les États-Unis ne se fondent pas sur le principe *a contrario sensu*, selon lequel on peut arriver à la conclusion opposée en partant d'une règle ou d'une déclaration affirmative. Le fait que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 limite expressément la portée du point e) indique qu'il était dans l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC que les mesures visant à éviter la double imposition ne soient pas traitées comme des subventions à l'exportation prohibées.

175. Cette distinction a été faite par le Groupe spécial saisi de l'affaire *Brésil – Aéronefs*.¹⁴⁶ Il a d'abord constaté que "[d]ans son sens ordinaire, la note de bas de page 5 se rapporte aux situations dans lesquelles une mesure serait désignée comme ne constituant *pas* une subvention à l'exportation".¹⁴⁷ Il a noté ensuite que, dans son sens ordinaire, la note "pourrait s'étendre d'une manière plus générale aux cas dans lesquels la Liste exemplative contient quelque autre forme de

¹⁴⁴ *Id.*

¹⁴⁵ *Id.*

¹⁴⁶ *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs – Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS46/RW, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel et adopté le 4 août 2000.

¹⁴⁷ *Id.*, paragraphe 6.36.

déclaration affirmative selon laquelle une mesure n'est pas soumise à la prohibition énoncée à l'article 3.1 a)".¹⁴⁸ Puis il a précisé que ce raisonnement s'appliquait aux première et dernière phrases de la note de bas de page 59.¹⁴⁹ Ainsi, selon ce raisonnement, les mesures visant à éviter la double imposition sont "désignées" dans l'Annexe I comme n'étant pas des subventions à l'exportation et, partant, ne sont pas prohibées en vertu de l'article 3.1 a) ou de toute autre disposition de l'Accord SMC.

2. Mesures visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59

176. Dans la section précédente, les États-Unis ont montré que, conformément à la dernière phrase de la note de bas de page 59, les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ne sont pas prohibées par l'Accord SMC. Dans la présente section, ils démontrent que la non-imposition des revenus de source étrangère est une mesure visant à éviter la double imposition aux fins de la note 59.

- a) La non-imposition des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition

177. Il ne semble pas y avoir de désaccord entre les CE et les États-Unis sur le point de savoir si la non-imposition des revenus de source étrangère est un moyen acceptable d'éviter la double imposition. Cette position partagée découle du fait que les disciplines fiscales internationales bien établies reconnaissent de longue date que deux pays peuvent revendiquer le droit et la faculté d'imposer les mêmes revenus, ce qui impose aux contribuables une charge inutile et oblige chaque pays à prendre des mesures pour réparer une injustice éventuelle. Comme les CE l'ont dit au Groupe spécial *FSC*,

Si un résident d'un pays perçoit des revenus à l'étranger (revenus de source étrangère), le droit de ce pays d'imposer les revenus en question sur la base de sa compétence mondiale en tant que pays de résidence peut empiéter sur le droit du pays étranger d'imposer les mêmes revenus en tant que pays de la source. Par conséquent, les revenus de source étrangère d'un résident d'un pays peuvent être imposés à la fois par le pays de la source et par le pays de résidence, en l'absence de mesures de dégrèvement visant à éviter la double imposition. La nécessité de telles mesures est évidente pour des raisons d'équité et de politique économique.¹⁵⁰

178. Bien que l'OMC n'ait pas défini les mesures pouvant être prises pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère, deux catégories générales de mesures sont largement admises et utilisées à cette fin dans le monde. Il s'agit de l'exemption (ou non-imposition) et de l'imputation. Ces deux méthodes ont été reprises dans les deux principaux modèles de convention fiscale, établis sous les auspices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et des Nations Unies.¹⁵¹ En fait, les CE ont cité les deux modèles en indiquant au Groupe spécial qu'ils définissaient l'un et l'autre des méthodes adéquates pour éviter la double imposition.¹⁵²

¹⁴⁸ *Id.*

¹⁴⁹ *Id.* En revanche, le Groupe spécial a constaté que rien ne permettait de supposer que les mesures qui ne font simplement pas partie des subventions à l'exportation mentionnées à titre d'exemple dans l'Annexe I ne sont *pas* des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5. *Id.*

¹⁵⁰ Annexe EC-2, page 1 (pièce n° 5 des États-Unis).

¹⁵¹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (OCDE 1992) ("Modèle de convention fiscale de l'OCDE") (pièce n° 7 des États-Unis); voir aussi *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, publication n° ST/ESA/102 (1980).

¹⁵² Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

- b) Explication de la méthode de l'exemption (non-imposition) permettant d'éviter la double imposition: le modèle de l'OCDE

179. Les modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies autorisent expressément les pays à utiliser la méthode de l'exemption (non-imposition) ou de l'imputation pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère. Bien que leurs dispositions pertinentes diffèrent dans les détails, les deux modèles atteignent le même but aux fins du présent examen. Pour expliquer en quoi consiste la méthode de l'exemption et comment elle permet d'éviter la double imposition, les États-Unis se réfèrent aux dispositions sur l'exemption du modèle de Convention de l'OCDE.¹⁵³ Ce modèle, utilisé par la plupart des États membres des CE, indique comment l'exemption (non-imposition) peut être appliquée afin d'éviter la double imposition.

180. Le Modèle de convention de l'OCDE prévoit ce qui suit dans sa partie pertinente:

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23A

MÉTHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.¹⁵⁴

* * * * *

Article 23B

MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde:

- a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État;
- b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

¹⁵³ Les États-Unis citent le modèle de Convention de l'OCDE non pas comme un texte faisant autorité pour interpréter les règles de l'OMC, mais simplement à titre d'exemple.

¹⁵⁴ Le reste de l'article 23A est libellé comme suit:

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois pas excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

3. Lorsque conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôts dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculée avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.¹⁵⁵

181. Les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE expliquent que la méthode de l'exemption et celle de l'imputation permettent l'une et l'autre d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹⁵⁶ Il y est précisé que l'exemption s'applique non seulement aux revenus de source étrangère perçus directement par un résident du pays qui perçoit l'impôt, mais aussi aux dividendes et aux intérêts rapatriés dans ce pays.¹⁵⁷ Il est précisé aussi que les pays sont libres d'adopter l'une ou l'autre méthode ou de les combiner et que les modalités d'application peuvent varier d'un pays à l'autre.¹⁵⁸

182. Dans les commentaires, il est dit en outre que "[s]uivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans un [autre État]". Ainsi, le terme "exemption", aux fins de l'élimination de la double imposition, ne désigne pas seulement une exception juridique à une règle générale normalement applicable qui procure des recettes. Dans ce contexte, il désigne aussi la non-imposition de revenus imposables dans deux pays.¹⁵⁹ Dans la mesure où les revenus "sont imposables" dans un autre pays, le pays de résidence ne doit pas les imposer.¹⁶⁰

c) La méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt pour certains contribuables

183. Il existe une différence importante entre la méthode de l'exemption (non-imposition) et la méthode de l'imputation: la première s'applique *ex ante* et la seconde *ex post*. La méthode de l'exemption consiste à ne pas imposer les revenus qui peuvent être soumis à l'impôt dans deux États souverains, et ce d'une manière générale et "par anticipation" – c'est-à-dire indépendamment des éléments de revenu ou des impôts étrangers considérés. En revanche, la méthode de l'imputation (crédit d'impôt) consiste simplement à déduire "*a posteriori*" les impôts effectivement payés à l'étranger sur des éléments de revenu particuliers. Les principes fiscaux internationaux reconnaissent ces différences, mais admettent les deux méthodes.

184. Alors que le crédit d'impôt est limité au montant des impôts payés à l'étranger – et ne permet qu'un dégrèvement partiel si des exceptions s'appliquent – la méthode de l'exemption fait que l'obligation fiscale globale d'un contribuable dépend du taux d'imposition appliqué dans le pays de la

¹⁵⁵ Le second paragraphe de l'article 23B dispose que "[l]orsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exempts".

¹⁵⁶ *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-3 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Les articles 23A et 23B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R [résidence] reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant S [source] ..., où y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État S conformément à la Convention.").

¹⁵⁷ Commentaires sur le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-17 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire ... et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus.") Le deuxième paragraphe de l'article 23A fixe cependant des limites à l'exemption de ces éléments de revenu, limites qui ne s'appliquent pas aux autres types de revenu.

¹⁵⁸ *Id.*, page C(23)-15 ("En raison des grandes différences existant dans les divers États dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allègements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la Convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique.").

¹⁵⁹ *Id.*, page C(23)-4.

¹⁶⁰ *Id.*, page C(23)-11.

source. Si ce taux est *plus élevé* que dans le pays de résidence, le contribuable *paiera plus* d'impôts que s'il avait perçu les revenus considérés dans son pays de résidence. Inversement, si le taux est *moins élevé*, le contribuable *paiera moins* d'impôt que s'il avait perçu ces revenus exclusivement dans son pays de résidence.

185. Le fait que la méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt ne diminue en rien la validité de cette méthode au regard des normes fiscales admises au plan international. Ni le Modèle de convention de l'OCDE ni celui des Nations Unies n'exigent que les parties contractantes pratiquant l'exemption fixent un niveau minimum d'imposition. Les deux modèles laissent à chaque pays le soin de déterminer si un niveau minimum d'imposition est nécessaire dans un autre État contractant pour que l'exemption s'applique conformément à leur législation interne. En fait, dans les commentaires de l'OCDE, il est expressément stipulé que l'État de résidence "doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre État".¹⁶¹ Il est précisé que cette méthode est la plus pratique "puisque'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État".¹⁶²

186. Les CE ont reconnu cette caractéristique du système d'exemption. Comme l'exemption accordée pour éviter la double imposition n'est pas fonction de l'impôt payé dans un autre pays, les CE ont expliqué que "dans la mesure où les impôts étrangers sont inférieurs aux impôts nationaux, les contribuables résidents qui ont des revenus de source étrangère exemptés sont traités plus favorablement que les autres résidents".¹⁶³

3. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure qui vise à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59

187. Par son application et sa conception, la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59.

a) La Loi a recours à la non-imposition plutôt qu'au crédit d'impôt pour éviter la double imposition

188. La Loi a recours expressément à la méthode de la non-imposition pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère, comme cela ressort clairement de son historique: "État donné que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition, aucun crédit d'impôt n'est accordé pour les impôts payés à l'étranger sur les revenus exclus".¹⁶⁴ Il indique en outre que, en passant d'un système fiscal mondial à un système de type territorial, les États-Unis ont adopté, au moyen de la Loi, une méthode d'exemption (ou de non-imposition) généralement employée dans les systèmes territoriaux, pour éviter la double imposition. L'exclusion prévue par la Loi remplace le crédit d'impôt étranger qui est la méthode courante, conformément au Code des impôts, pour éviter la double imposition. D'après l'historique de la Loi:

Il est important de noter que chaque type de système [mondial ou territorial] utilise généralement une méthode différente pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère. Pour simplifier, un système mondial utilise la "méthode de l'imputation", qui consiste à accorder un crédit d'impôt pour les impôts payés dans un autre pays sur les revenus perçus dans ce pays. Et un système territorial utilise la "méthode de l'exemption" selon laquelle les revenus gagnés à l'étranger ne sont tout simplement pas imposés. Si des arguments de politique fiscale peuvent être invoqués pour justifier la supériorité d'une méthode sur l'autre, les deux méthodes sont admises

¹⁶¹ *Id.*

¹⁶² *Id.*

¹⁶³ Annexe EC-2, page 6 (pièce n° 5 des États-Unis).

¹⁶⁴ *Rapport de la Chambre*, page 10; voir aussi le rapport du Sénat, page 2.

au plan international et il est aussi admis au plan international qu'un pays est libre de choisir l'une ou l'autre méthode ou de les combiner.¹⁶⁵

189. La Loi évite la double imposition en excluant les revenus extraterritoriaux. Elle ajoute au Code des impôts l'article 114 d) qui dispose qu'"il ne sera accordé, sous ce chapitre, aucun crédit d'impôt pour les impôts sur le revenu, les bénéfices de guerre ou les bénéfices exceptionnels perçus ou dus dans un pays étranger ou une possession des États-Unis au titre des revenus extraterritoriaux exclus du revenu brut conformément au paragraphe a)". La Loi dispose en outre qu'aucune déduction n'est autorisée au titre des revenus exclus.¹⁶⁶

b) La Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère

190. En prévoyant à l'article 114 a) l'exclusion générale des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain et en établissant, à l'article 114 b), des exceptions limitées permettant d'imposer une partie de ces revenus, la Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère, au sens de la dernière phrase de la note de bas de page 59. Comme cela a été dit précédemment, l'expression "revenus de source étrangère" désigne, dans son sens ordinaire, les bénéfices ou les gains réalisés hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition. Les principaux éléments indiquant si des bénéfices ou des gains ont été réalisés hors des frontières ou du territoire d'un pays pourraient être les suivants: les biens ou services en question sont vendus hors du territoire de l'autorité fiscale; l'acheteur se trouve hors du territoire de l'autorité fiscale; la propriété des marchandises est transférée et le paiement est effectué ou émis ou les activités économiques à l'origine de la vente se déroulent (du moins en partie) hors du territoire de l'autorité fiscale.

191. Les "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi sont caractérisés par ces éléments étrangers. La Loi part du principe que les revenus provenant de ventes à l'étranger peuvent être exclus du champ de l'impôt.¹⁶⁷ En ce qui concerne le type de transactions pouvant générer des revenus susceptibles d'être exclus, la Loi dispose que les biens concernés doivent être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis.¹⁶⁸ Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis; ils autorisent ou effectuent le paiement dans un autre pays et, dans bien des cas, la propriété est également transférée dans cet autre pays. Les biens peuvent être produits hors des États-Unis¹⁶⁹, et il est exigé qu'une certaine partie des activités économiques se déroule à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises.¹⁷⁰

192. C'est pour ces différentes raisons que les revenus exclus en vertu de la Loi peuvent à juste titre être qualifiés de revenus extraterritoriaux et, partant, de revenus de "source étrangère". Bien que les CE prétendent que la Loi "ne concerne pas les revenus "extraterritoriaux" dans aucune des acceptions effectives de cet adjectif"¹⁷¹, elles admettent qu'elle s'applique aux revenus "provenant de ventes à l'étranger".¹⁷² Comme cela a été dit précédemment, les revenus extraterritoriaux visés par la Loi sont les revenus provenant de sources non nationales. En tant que tels, ils correspondent au sens ordinaire de l'expression "de source étrangère".

¹⁶⁵ *Rapport de la Chambre*, page 13.

¹⁶⁶ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) du Code des impôts.

¹⁶⁷ L'article 3 de la Loi, qui modifie l'article 114 e) du Code des impôts, définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant les gains provenant de ventes à l'étranger qui remplissent les conditions requises.

¹⁶⁸ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

¹⁶⁹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

¹⁷⁰ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) du Code des impôts.

¹⁷¹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 17.

¹⁷² *Id.*

- c) L'exclusion prévue par la Loi est analogue aux exemptions territoriales prévues dans les systèmes des États membres des CE

193. L'exclusion prévue par la Loi est analogue, de par sa conception, à certains aspects des exclusions ou exemptions territoriales appliquées par les États membres des CE. L'historique de la Loi l'indique clairement:

La Commission souligne que les revenus extraterritoriaux exclus par cette loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis sont analogues aux revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux. Ni dans le système fiscal américain, modifié par la loi, ni dans bon nombre des systèmes fiscaux européens, les revenus exclus ne sont limités aux revenus gagnés à l'exportation. Cependant, dans les deux types de système, l'exportation est un moyen d'obtenir des revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de l'impôt, et les exportateurs sont parmi ceux qui peuvent se prévaloir de la limitation de la compétence fiscale imposée dans les deux cas. Ce n'est pas parce que les exportateurs font partie de ceux qui peuvent bénéficier de l'exclusion que celle-ci est "subordonnée aux exportations". Si c'était le cas, toute exclusion générale applicable, entre autres, aux exportateurs constituerait une subvention à l'exportation prohibée.¹⁷³

194. L'exclusion prévue par la Loi est analogue à la pratique fiscale de nombreux États membres des CE qui exemptent les revenus de source étrangère.¹⁷⁴ Tout comme la Loi, les systèmes fiscaux de ces pays prévoient la non-imposition d'une partie au moins des revenus provenant de ventes à l'étranger. Parmi les systèmes fiscaux européens fondés sur le principe de la territorialité, les modalités et le champ d'application de ce principe varient selon les pays. Certains, comme la France, exemptent de longue date tous les revenus gagnés hors de leurs frontières. Toutefois, aucun pays membre des CE n'accorde une exemption générale pour les revenus de source étrangère. En fait, comme les CE l'ont expliqué au Groupe spécial *FSC*, leurs États membres qui exemptent les revenus de source étrangère ne le font que partiellement et, le plus souvent, le traitement appliqué à ces revenus constitue une exception à la règle générale selon laquelle les revenus mondiaux des entreprises sont assujettis à l'impôt dans leur pays de résidence.¹⁷⁵ À l'instar de la Loi, qui confère au système fiscal américain un caractère plus territorial, les systèmes européens combinent les principes d'imposition mondiale et territoriale.

4. Conclusion

195. Pour les raisons exposées ci-dessus, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59. Par conséquent, conformément à la note de bas de page 5, elle ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée aux fins de l'article 3.1 a).

E. LA RÈGLE LIMITANT À 50 POUR CENT LA VALEUR DE CERTAINS ÉLÉMENTS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE NE REND PAS L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC

196. Les CE prétendent que la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.¹⁷⁶ Le Groupe spécial n'a pas besoin d'examiner cette question pour deux raisons. Premièrement, comme cela a été

¹⁷³ *Rapport de la Chambre*, page 18.

¹⁷⁴ Celle-ci est examinée plus en détail dans la section "Rappel des faits".

¹⁷⁵ Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

¹⁷⁶ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 159 à 184.

démontré précédemment, l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii). Deuxièmement, la note de bas de page 5 stipule que les mesures qui ne constituent pas des subventions à l'exportation visées à l'Annexe I ne sont pas prohibées en vertu des dispositions de l'Accord, notamment de l'article 3.1 b). Toutefois, si le Groupe spécial constatait que l'article 3.1 b) est applicable dans le présent différend, l'allégation des CE serait quand même défailante car elle repose sur une mauvaise interprétation de la règle des 50 pour cent et parce que les CE n'ont pas démontré que l'exclusion prévue par la Loi est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord

197. Comme cela a été dit précédemment en rapport avec l'article 3.1 a), la note de bas de page 5 de l'Accord SMC stipule que "les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Les mesures qui satisfont à cette condition ne sont donc visées par aucune des prohibitions énoncées dans l'Accord, y compris celle qui est prévue à l'article 3.1 b). Comme cela a aussi été démontré, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Annexe I. Par conséquent, comme il s'agit d'une "mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation", elle n'est prohibée par aucune disposition de l'Accord, y compris l'article 3.1 b). Le Groupe spécial n'a donc pas besoin d'examiner l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b).

2. Sens de l'article 3.1 b)

198. Si le Groupe spécial détermine que l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne relève pas de la note de bas de page 5, l'analyse de l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) doit commencer par l'examen du texte de cette disposition. À cet égard, l'article 3.1 b) prohibe les "subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". L'Organe d'appel a estimé que le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" s'applique de la même façon au titre de l'article 3.1 a) et de l'article 3.1 b).¹⁷⁷ Ainsi, il a confirmé, aux fins de l'article 3.1 b), que le terme "subordonné" signifie "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".¹⁷⁸ Pour qu'une subvention soit "subordonnée ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", elle doit être conditionnée par l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ou elle doit en dépendre pour exister.

3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent

199. L'allégation des CE témoigne d'une erreur d'interprétation fondamentale de la règle des 50 pour cent. Les CE suggèrent dans leur première communication que la Loi renferme une prescription relative à la *teneur* en élément d'origine nationale qui interdit aux producteurs d'utiliser, dans leurs opérations, une quantité d'intrants importés supérieure à une quantité fixée.¹⁷⁹

200. Or, la Loi n'interdit pas aux producteurs d'utiliser une quantité d'articles importés supérieure à une quantité fixée; elle n'exige pas non plus l'utilisation d'articles fabriqués aux États-Unis pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus. Elle dispose, en revanche, que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et au coût direct de la

¹⁷⁷ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 123.

¹⁷⁸ *Canada – Aéronefs (Organe d'appel)*, paragraphe 167.

¹⁷⁹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 55, 69, 106, 159 et 179.

main-d'œuvre employée hors des États-Unis.¹⁸⁰ Selon cette règle, un bien peut satisfaire à cette prescription même s'il contient 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère.

201. La règle des 50 pour cent ne s'applique qu'à la valeur des articles d'origine étrangère utilisés pour obtenir un produit fini et au coût direct de la main-d'œuvre employée à l'étranger à cette fin. Elle ne limite pas la valeur d'autres éléments d'origine étrangère. Ainsi, les 50 pour cent restants de la valeur loyale et marchande du produit fini peuvent être imputés à 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, qui peuvent être d'origine américaine ou étrangère. Les articles utilisés dans la fabrication, quelle qu'en soit l'origine, ne représentent qu'une partie de la valeur totale.

202. Le fonctionnement de la règle des 50 pour cent peut être illustré par un exemple. Supposons qu'un produit est fabriqué uniquement avec des articles d'origine étrangère, en employant exclusivement de la main-d'œuvre directe étrangère. Supposons aussi que la somme de la valeur des articles d'origine étrangère et du coût de la main-d'œuvre directe étrangère est de 200 dollars et que, en raison de la valeur de la marque étrangère et des coûts d'investissement étrangers élevés, la valeur loyale et marchande du produit (c'est-à-dire son prix de vente) est de 450 dollars. La vente de ce produit permet de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi, bien qu'il ne contienne aucun élément d'origine américaine, car le chiffre de 200 dollars est inférieur à 50 pour cent de 450 dollars.

203. L'effet pratique de la règle des 50 pour cent est encore atténué par le principe de l'origine applicable aux éléments incorporés dans les produits manufacturés. Un intrant acheté à un fournisseur américain peut être considéré comme étant d'origine américaine aux fins de la règle des 50 pour cent même s'il est lui-même fabriqué essentiellement, voire exclusivement, à partir de produits importés. Dans ces conditions, des produits nationaux ne sont pas utilisés de préférence à des produits importés car l'intrant fini est généralement considéré comme un bien d'origine américaine.¹⁸¹

4. Le rapport *Canada – Automobiles* confirme que l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés

204. L'analyse qui précède expliquant pourquoi la règle des 50 pour cent n'est pas contraire à l'article 3.1 b) est confirmée par le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a constaté que même une prescription exigeant une valeur ajoutée de 60 pour cent ne crée pas nécessairement une présomption d'incompatibilité avec l'article 3.1 b). Il a conclu que la prohibition énoncée à l'article 3.1 b) ne s'applique que s'il existe des éléments de preuve démontrant qu'un fabricant est effectivement *obligé* d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés.

a) Décision de l'Organe d'appel

205. Dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont examiné si une prescription relative à la valeur canadienne ajoutée faisait que la subvention en cause était subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.¹⁸² En vertu de la mesure applicable, un constructeur d'automobiles canadien pouvait bénéficier d'une exemption de

¹⁸⁰ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

¹⁸¹ Les CE font une comparaison entre la règle des 50 pour cent et la limitation concernant les articles importés aux États-Unis qui figurait dans la Loi sur les FSC abrogée. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 159 à 162. Cette comparaison et la référence aux règles FSC sont sans rapport avec les questions soumises à ce groupe spécial. Il faut noter cependant que, dans la procédure initiale, les États-Unis avaient expliqué en détail en quoi le régime FSC était compatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, mais ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel ne s'étaient penchés sur cette question.

¹⁸² La mesure en question est décrite dans le rapport *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphes 124 à 129.

droits d'importation si, entre autres, la valeur canadienne ajoutée pour une certaine catégorie de véhicules représentait une certaine proportion de la valeur totale du produit final. La valeur canadienne ajoutée (VCA) pouvait être déterminée au moyen de plusieurs éléments, qui comprenaient, outre le coût des parties produites au Canada, les frais de transport, le coût de la main-d'œuvre employée au Canada à des fins autres que la production, le coût des matières utilisées dans la production mais non incorporées au produit final, les frais généraux, les indemnités pour accidents du travail et les cotisations d'assurance, les impôts fonciers et une déduction pour amortissement. Un constructeur pouvait bénéficier de l'exemption de droits si 60 pour cent de sa valeur ajoutée était canadienne. Les prescriptions en matière de VCA applicables aux autres industriels ne figuraient pas dans le dossier.

206. En examinant les prescriptions du Canada relatives à la VCA, l'Organe d'appel a expliqué que "[l]a question précise qui se pose au titre de l'article 3.1 b) est celle de savoir si l'*utilisation* de produits nationaux de préférence à des produits importés est une "condition" du respect des prescriptions en matière de VCA et, par conséquent, de l'obtention de l'exemption des droits d'importation".¹⁸³ Il a estimé que le niveau ou le pourcentage de VCA prescrit était pertinent pour déterminer si un fabricant pouvait respecter des prescriptions particulières en matière de VCA sans utiliser, dans sa production, des parties et des matières d'origine canadienne.¹⁸⁴ Il a constaté qu'un fabricant pouvait respecter la prescription en matière de VCA, même si elle était fixée à 60 pour cent, sans avoir à utiliser des produits d'origine nationale.¹⁸⁵ D'après l'Organe d'appel, s'il y a une "multiplicité de *possibilités* ... [pour] respecter" une prescription concernant la valeur ajoutée, il ne suffit pas de montrer que "l'utilisation de produits nationaux [n'est] qu'un moyen *possible* (moyen auquel on pourrait, dans la réalité, ne pas avoir recours) de satisfaire [auxdites] prescriptions".¹⁸⁶

207. L'Organe d'appel a souligné qu'il était important de déterminer "les modalités d'application [des prescriptions en matière de VCA] aux différents fabricants".¹⁸⁷ Sans ces "renseignements de première importance", un groupe spécial ne peut pas avoir "suffisamment de renseignements concernant la mesure pour se prononcer sur la question de savoir si les prescriptions en matière de VCA étaient subordonnées "en droit" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".¹⁸⁸ C'est pourquoi l'Organe d'appel a conclu que la prescription fixant la VCA à 60 pour cent ne créait pas de présomption d'incompatibilité avec l'article 3.1 b). Par conséquent, pour avoir gain de cause, une partie plaignante doit démontrer comment "les modalités d'[application] *effectives* des prescriptions [en matière de valeur ajoutée]" entraînent le remplacement de produits importés par des produits nationaux.¹⁸⁹

b) Application à la Loi de l'analyse faite dans l'affaire *Canada – Automobiles*

208. Sur la base de l'analyse faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, les CE ne se sont pas acquittées de leur obligation de démontrer que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Comme les prescriptions en matière de VCA en cause dans l'affaire précitée, la règle des 50 pour cent peut être respectée sans utiliser des produits d'origine nationale. Cette règle n'exige en fait *aucune* valeur américaine en général ni aucun produit américain en particulier. Comme plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande d'un bien vendu dans une transaction générant des

¹⁸³ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 126 (italique dans l'original).

¹⁸⁴ *Id.*, paragraphe 130.

¹⁸⁵ *Id.*

¹⁸⁶ *Id.* (italique dans l'original). En revanche, si le niveau des prescriptions en matière de VCA est "très élevé", l'Organe d'appel a estimé que "l'utilisation de produits nationaux peut fort bien être une nécessité et qu'elle est donc, dans la pratique, une *condition* requise pour pouvoir bénéficier de l'exemption des droits d'importation". *Id.* (italique dans l'original).

¹⁸⁷ *Id.*, paragraphe 131.

¹⁸⁸ *Id.*

¹⁸⁹ *Id.* (pas d'italique dans l'original).

revenus extraterritoriaux peut être imputée à des éléments autres que des produits – propriété intellectuelle, frais généraux, autres coûts non liés à des produits – un fabricant peut obtenir des revenus extraterritoriaux en vendant des produits contenant exclusivement des produits importés.

209. Pour reprendre les termes de l'Organe d'appel, la "multiplicité des possibilités qui s'offrent lorsqu'il s'agit de respecter" la règle des 50 pour cent donne à penser que "l'utilisation de produits nationaux [n'est] qu'un moyen *possible* (moyen auquel on pourrait, dans la réalité, ne pas avoir recours) de satisfaire aux prescriptions ...". Comme l'a clairement indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, une telle démonstration, sans plus, est tout simplement insuffisante pour permettre de constater qu'une mesure est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

210. Dans la présente affaire, les CE n'ont présenté aucun élément de preuve démontrant que la règle des 50 pour cent fait dépendre l'exclusion des revenus extraterritoriaux de l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les seuls "éléments de preuve" qu'elles ont présentés en l'espèce consistent en une annexe qui décrit prétendument des produits dont plus de 50 pour cent de la valeur provient d'intrants ou d'éléments corporels.¹⁹⁰ Cette description repose sur des "données relatives à la production dans certains secteurs ... recoupées avec des renseignements obtenus de certaines branches de production européennes et au cours de diverses enquêtes [sur le] commerce".¹⁹¹ Toutefois, ces "éléments de preuve" n'expliquent pas comment la règle des 50 pour cent s'applique effectivement pour les contribuables américains qui ont le droit d'exclure des revenus extraterritoriaux. Compte tenu des conclusions de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, les CE ne peuvent présenter une allégation valable au titre de l'article 3.1 b) qu'en apportant des éléments de preuve qui démontrent que la règle des 50 pour cent exige effectivement l'utilisation de produits nationaux.

F. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE III:4 DU GATT DE 1994

211. Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent prévue par la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires, en violation de l'article III:4 du GATT de 1994.¹⁹² De même que leur allégation relative à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, leur argument au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 repose sur une description inexacte de la règle des 50 pour cent et souffre du manque de preuve pour établir une violation *prima facie*.

1. Sens de l'article III:4

212. L'article III:4 dispose ce qui suit dans sa partie pertinente:

Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante 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

Pour établir qu'il y a violation de l'article III:4, les CE doivent démontrer l'existence: a) d'une loi, d'un règlement ou d'une prescription affectant la vente, la mise en vente ou la distribution d'un produit importé sur le marché intérieur, et b) d'un traitement accordé au produit importé, en ce qui concerne la

¹⁹⁰ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, Annexe.

¹⁹¹ *Id.*

¹⁹² Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphes 187 à 219.

loi, le règlement ou la prescription, qui est moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale.¹⁹³ La prescription de l'article III:4 selon laquelle les produits importés ne doivent pas être soumis à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale a été interprétée de manière à garantir "une égalité effective des chances entre les produits importés et les produits d'origine nationale".¹⁹⁴

2. Les CE font une description inexacte de la règle des 50 pour cent

213. L'argument des CE concernant l'article III:4 est émaillé d'erreurs dans la description qu'il fait de la règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi. Les CE disent tout d'abord que "la limitation concernant [les] intrants d'origine étrangère est une des conditions à remplir pour obtenir l'avantage fiscal".¹⁹⁵ Elles prétendent ensuite que la Loi renferme "une prescription juridique qui oblige un contribuable à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à de la main-d'œuvre d'origine étrangère" pour bénéficier de l'avantage fiscal.¹⁹⁶ Les CE soutiennent que la Loi oblige "dans certains cas à utiliser un minimum de pièces et de matériaux d'origine nationale ... [et] empêche les producteurs qui souhaitent bénéficier du régime ... d'utiliser une quantité équivalente de pièces et de matériaux importés".¹⁹⁷ Enfin, elles affirment que la Loi *exige* "qu'une entreprise [...] utilise des produits d'origine nationale [...], qu'il soit spécifié qu'il s'agit [...] d'une valeur de produits ou d'une proportion [...] de la valeur de sa production locale".¹⁹⁸

214. Ces assertions donnent tout simplement une description inexacte de la Loi. Comme cela est expliqué tout au long de la présente communication, y compris dans la section précédente, la Loi n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus. Au lieu de cela, elle dispose que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et au coût direct de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis.¹⁹⁹ Un bien peut satisfaire à cette prescription même si 100 pour cent de la valeur loyale et marchande des intrants est d'origine étrangère. Par conséquent, contrairement aux arguments des CE,

- la Loi n'impose pas de "limitation concernant les intrants d'origine étrangère";
- il n'y a pas de "prescription juridique qui oblige à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à une main-d'œuvre d'origine étrangère";
- la Loi n'exige pas "dans certains cas l'utilisation d'un minimum de pièces et de matières d'origine nationale";
- la Loi n'exige pas "qu'une entreprise ... utilise des produits d'origine nationale".

215. Une allégation d'incompatibilité avec l'article III:4 ne peut certainement pas reposer sur une description aussi erronée de la mesure contestée. Pour cette seule raison, les CE n'ont pas montré *prima facie* qu'il y a incompatibilité avec cet article.

¹⁹³ Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs ("Japon – Pellicules"), WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphe 10.369.

¹⁹⁴ Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile ("Canada – Automobiles (Groupe spécial)"). WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 19 juin 2000, paragraphe 10.78.

¹⁹⁵ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 195.

¹⁹⁶ *Id.*, paragraphe 203.

¹⁹⁷ *Id.*, paragraphe 206.

¹⁹⁸ *Id.*, paragraphe 217, citant le point 1.a de la Liste exemplative annexée à l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce.

¹⁹⁹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

3. Les CE ne fournissent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4

216. Non seulement les CE décrivent de façon erronée la mesure qu'elles tentent de mettre en cause, mais encore elles ne présentent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4. Elles déclarent que "*dans de nombreux cas*", la Loi oblige à utiliser des intrants d'origine américaine.²⁰⁰ Elles ajoutent qu'"il y aura [...] des *cas* où une entreprise sera incitée à accroître la valeur des produits américains qu'elle utilise ...".²⁰¹ Elles prétendent en outre que la Loi "*détermine souvent* [les produits] que le producteur utilisera",²⁰² et qu'"il sera *souvent* plus facile" de respecter la règle des 50 pour cent en utilisant des produits américains.²⁰³ Enfin, elles affirment que "*les bénéficiaires potentiels préféreront toujours*, toutes les autres conditions étant égales par ailleurs, les *"articles"* [américains]".²⁰⁴

217. Malgré toute cette rhétorique, les CE ne citent nulle part un seul cas où une classe particulière de biens importés recevra un traitement moins favorable qu'une classe de "produits similaires" d'origine nationale. En fait, elles n'indiquent pas un seul produit qui serait "affecté" par la règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi, ce qui contredit leur propre interprétation de l'article III:4, selon laquelle il faut examiner chaque produit "pris individuellement" et non "tous les produits possibles". Il ne suffit pas d'affirmer qu'il existe de "nombreux cas" où le traitement est moins favorable pour que cette affirmation soit vraie et pour étayer une allégation au titre de l'article III:4. En fait, les CE ont elles-mêmes reconnu qu'"une analyse [au titre de l'article III:4] doit être effectuée au niveau d'un produit déterminé et non à celui de l'application de la Loi à tous les produits possibles".²⁰⁵

218. Bon nombre des affaires soumises à des groupes spéciaux du GATT et de l'OMC qui ont été citées par les CE portent sur des lois, des règlements et des prescriptions qui s'appliquent explicitement à une classe ou une catégorie particulière de produits importés.²⁰⁶ Dans ces affaires, il n'est pas difficile d'examiner en quoi ces produits importés seraient "affectés" par les mesures en question. Toutefois, dans les affaires portant sur une mesure d'application générale, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde. Les mesures d'application générale, comme la Loi, n'affectent pas nécessairement les *biens* importés. Il faut donc présenter des éléments de preuve démontrant l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets défavorables sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés afin de déterminer que la mesure soumet les produits importés à un traitement moins favorable.²⁰⁷

219. L'analyse qui précède démontre que les CE n'ont pas montré *prima facie* qu'il y a incompatibilité avec l'article III:4. En présentant de façon inexacte la mesure qu'elles tentent de mettre en cause et en n'apportant pas d'éléments de preuve suffisants pour étayer leurs conclusions, les CE n'ont pas prouvé le bien-fondé de leur allégation selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article III:4.

²⁰⁰ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 194 (pas d'italique dans l'original).

²⁰¹ *Id.*, paragraphe 200 (pas d'italique dans l'original).

²⁰² *Id.*, paragraphe 199 (pas d'italique dans l'original).

²⁰³ *Id.*, paragraphe 205 (pas d'italique dans l'original).

²⁰⁴ *Id.*, paragraphe 208 (pas d'italique dans l'original).

²⁰⁵ *Id.*, paragraphe 211.

²⁰⁶ Voir, par exemple, *Canada – Automobiles (Groupe spécial)*, et *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*, WT/DS2/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 20 mai 1996.

²⁰⁷ Voir, par exemple, *Japon – Pellicules*, paragraphe 10.381.

G. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE AUX OBLIGATIONS DES ÉTATS-UNIS AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

220. Les CE prétendent que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est contraire à l'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture, lu conjointement avec l'article 8 de cet accord ou, à titre subsidiaire, aux articles 3:3 et 8, lus conjointement avec l'article 9:1 du même Accord.²⁰⁸ L'allégation des CE est dénuée de fondement pour les raisons suivantes.

221. L'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture dispose que "[I]es subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation ...". Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel s'est basé sur la définition d'une subvention donnée à l'article premier de l'Accord SMC et sur celle de la subordination aux exportations donnée à l'article 3.1 a) de cet accord en tant que contexte pour examiner ce qu'est une "subvention à l'exportation" au sens de l'Accord sur l'agriculture.²⁰⁹ Pour les raisons déjà invoquées par les États-Unis pour expliquer que l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 1^{er} et 3.1 a) de l'Accord SMC, l'exclusion ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est donc pas contraire aux obligations des États-Unis au titre de l'Accord sur l'agriculture.²¹⁰

H. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

222. Les CE prétendent que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD parce que: 1) la Loi énonce des règles transitoires qui prorogent le régime FSC au-delà du 30 octobre 2000, et 2) la Loi n'a été promulguée qu'après le 1^{er} novembre 2000.²¹¹ Comme cela est expliqué ci-après, les États-Unis estiment qu'ils se sont conformés de manière satisfaisante aux recommandations et décisions de l'ORD.

1. Compte tenu de toutes les circonstances propres au présent différend, le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires énoncées dans la Loi constituent une manière raisonnable de donner suite aux recommandations et décisions de l'ORD

223. La Loi a abrogé les articles 921 à 927 du Code des impôts, c'est-à-dire les dispositions fiscales relatives aux FSC.²¹² Elle prévoit qu'aucune FSC ne peut être créée à compter du 30 septembre 2000.²¹³ Par conséquent, les mesures contestées par les CE dans l'affaire *FSC*, dont

²⁰⁸ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 222 à 233; voir aussi *id.*, paragraphes 67 et 68. Les CE donnent une description superflue et apparemment dépourvue de pertinence de la règle des 50 pour cent dans leur analyse concernant l'Accord sur l'agriculture. *Id.*, paragraphes 220 et 221. Comme les CE n'ont pas présenté d'allégation juridique au titre de l'Accord sur l'agriculture en ce qui concerne cet aspect de la Loi, les États-Unis ne s'attardent pas ici sur les erreurs factuelles contenues dans leur description. Ils demandent respectueusement au Groupe spécial de se reporter à l'analyse faite précédemment dans la section V. E. où est expliqué le fonctionnement de la règle des 50 pour cent.

²⁰⁹ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphes 136 à 142, citant le rapport *Canada – Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers*, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 27 octobre 1999.

²¹⁰ Les CE avancent un argument subsidiaire au titre de l'Accord sur l'agriculture qui suppose que les États-Unis présentent un argument disant que la Loi confère des subventions à l'exportation visées par l'article 9:1 de cet accord. Comme les États-Unis ne présentent pas un tel argument, il n'est pas nécessaire d'examiner l'argument subsidiaire des CE.

²¹¹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 234 à 241.

²¹² Article 2 de la Loi.

²¹³ Article 5 b) 1) de la Loi.

l'ORD a constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'Accord SMC, n'existent plus.

224. La Loi prévoit cependant une dispense transitoire limitée pour réduire les charges administratives qui pourraient résulter de l'abrogation du régime FSC et pour atténuer ses effets possibles sur les opérations commerciales des contribuables. Elle permet aux FSC existant à la date du 30 septembre 2000 de continuer à fonctionner pendant une année fiscale (c'est-à-dire jusqu'en décembre 2001).²¹⁴ De plus, elle ne modifie pas le traitement fiscal des contrats irrévocables à long terme passés par des FSC avec des parties non apparentées avant le 30 septembre 2000.²¹⁵ Ces règles ont une portée relativement restreinte et ne s'appliquent que dans des circonstances bien précises.

225. Il est d'usage, aux États-Unis comme dans d'autres pays, d'adopter des règles transitoires lorsqu'une législation fiscale importante est abrogée, afin de ne pas compromettre l'exécution des contrats irrévocables existants et de créer le moins d'incertitudes possible. L'abrogation peut en effet avoir des conséquences fiscales complexes et dommageables, par exemple si un bénéfice, ou une perte, est imputé sur une année fiscale donnée alors qu'il résulte d'une transaction effectuée dans une année antérieure.²¹⁶ La modification des dispositions fiscales applicables à cette transaction pose la question de savoir quelle loi la régit et si la transaction doit être annulée ou remaniée en grande partie.

226. Les règles transitoires permettent donc aux entreprises locales et étrangères de s'adapter et elles "protègent les contribuables dont les décisions étaient fondées sur" le régime fiscal antérieur.²¹⁷ Comme l'a expliqué un commentateur, "les contribuables qui se fondent raisonnablement sur une loi en vigueur ne devraient pas faire les frais d'une modification inattendue de cette loi".²¹⁸

227. L'Organe d'appel a reconnu que les règles de l'OMC doivent être interprétées avec souplesse. Il a ainsi déclaré qu'"elles ne sont pas rigides ou inflexibles au point d'interdire tout jugement motivé face aux flux et reflux incessants et toujours changeants de faits réels concernant des affaires réelles dans le monde réel. Elles seront plus utiles au système commercial multilatéral si nous les interprétons en gardant cela présent à l'esprit".²¹⁹ Dans plusieurs affaires récentes, des groupes spéciaux de l'OMC ont toléré des violations de procédure en l'absence de préjudice pour la partie plaignante, en se fondant essentiellement sur des considérations d'équité.²²⁰

228. Une période de transition limitée permettant aux contribuables de s'adapter au nouveau régime fiscal semble d'autant plus raisonnable au vu des circonstances de la présente affaire. En particulier, bien que les CE affirment n'avoir jamais admis que le régime FSC était compatible avec le GATT ou l'OMC, elles ont attendu 13 ans après l'adoption de ce régime pour le contester. Pendant cette période, les contribuables américains se sont habitués à structurer leurs opérations à l'étranger sur la base des dispositions fiscales relatives aux FSC, que les États-Unis ont promulguées et maintenues en se fondant sur le Texte de conciliation adopté en 1981 par le Conseil du GATT. Cela n'était pas injustifié, malgré le statut finalement attribué à ce texte dans la présente affaire.

²¹⁴ Article 5 c) 1) A) de la Loi.

²¹⁵ Article 5 c) 1) B) de la Loi.

²¹⁶ Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Pol'y 145, 149 (1996) (pièce n° 8 des États-Unis).

²¹⁷ *Id.*, page 150.

²¹⁸ *Id.*, pages 149 et 150.

²¹⁹ *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 36.

²²⁰ *Voir, par exemple, États-Unis – Mesures de sauvegarde à l'importation de viande d'agneau fraîche, réfrigérée ou congelée en provenance de Nouvelle-Zélande et d'Australie*, WT/DS177/R, WT/DS178/R, rapport du Groupe spécial distribué le 21 décembre 2000 (faisant l'objet d'un appel), paragraphes 5.48 à 5.53, ou sur la base de l'estoppel (*voir par exemple FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.10).

229. En dépit des nombreux obstacles dus au fait que l'année 2000 était celle de l'élection présidentielle aux États-Unis, ceux-ci, agissant dans les délais stricts fixés par l'ORD, ont abrogé les dispositions relatives aux FSC. Ils ont essayé de bonne foi de trouver avec les CE une solution législative mutuellement acceptable. Comme cela n'a pas été possible, ils ont abrogé les dispositions relatives aux FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, exception faite des règles transitoires décrites précédemment. Compte tenu de ces éléments et des circonstances particulières du présent différend, les États-Unis estiment que le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires limitées prévues par la Loi constituent une mise en œuvre raisonnable des recommandations de l'ORD.

2. Les États-Unis ont respecté les délais spécifiés par l'ORD

230. Les CE prétendent aussi que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations faites par l'ORD dans l'affaire *FSC* parce que la Loi n'a été signée que le 15 novembre 2000.²²¹ Cet argument ne tient pas pour plusieurs raisons.

231. Premièrement, les dispositions de la Loi s'appliquent rétroactivement et abrogent les dispositions relatives aux FSC avant le 1^{er} novembre 2000. L'ORD a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, délai que l'ORD a ensuite prorogé jusqu'au 1^{er} novembre 2000. L'ORD n'a pas précisé à quelle date la loi devait être promulguée, mais les États-Unis ont manifestement cherché à éviter toute controverse sur ce point en essayant de la promulguer au plus tard le 1^{er} octobre (puis le 1^{er} novembre). La Loi dispose que "les modifications apportées par la présente Loi s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".²²² Les États-Unis ont donc abrogé le régime FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, se conformant ainsi à la recommandation de l'ORD.

232. Deuxièmement, l'OMC n'examine généralement pas les plaintes concernant des mesures qui ne sont plus en vigueur et qui ne l'étaient pas au moment où le mandat d'un groupe spécial a été établi. Cela concorde avec le fait que l'OMC ne redresse pas rétroactivement les torts prétendument causés dans le passé.²²³

233. Le même principe s'applique en l'espèce. La "mesure" en question constitue une omission, c'est-à-dire une prétendue absence d'action à la date du 1^{er} novembre 2000. Or, la mesure (ou l'omission) a cessé d'exister le 15 novembre 2000, quand la Loi a été promulguée. Autrement dit, quand les CE ont demandé l'établissement d'un groupe spécial pour engager la présente procédure au titre de l'article 21:5, la mesure qu'elles contestaient ostensiblement n'existait plus. En général, les groupes spéciaux n'examinent pas les mesures qui ont cessé d'exister ou de s'appliquer avant l'établissement du mandat d'un groupe spécial.²²⁴

I. LE GROUPE SPÉCIAL DEVRAIT REJETER L'EXCEPTION PRÉLIMINAIRE SOULEVÉE PAR LES CE CONCERNANT LES DROITS DES TIERCES PARTIES

234. Les CE ont soulevé une exception préliminaire concernant le paragraphe 9 des procédures de travail du Groupe spécial, où il est stipulé que les parties doivent remettre leurs premières communications écrites aux tierces parties. Les CE demandent en substance au Groupe spécial

²²¹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 244 à 246.

²²² Article 5 a) de la Loi.

²²³ Ce principe est exprimé à l'article 19:1 du Mémorandum d'accord qui dispose que, dans les cas où un groupe spécial conclut qu'une mesure est incompatible avec un accord visé, "il recommandera que le Membre concerné la rende conforme audit accord" (note de bas de page omise).

²²⁴ *Voir, par exemple, Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles*, WT/DS56/R, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel et adopté le 22 avril 1998, paragraphes 6.13 à 6.15.

d'exiger que les parties remettent aussi aux tierces parties leurs réfutations écrites.²²⁵ D'après les CE, le paragraphe 9 est incompatible avec l'article 10:3 du Mémoire d'accord.

235. Les CE ont avancé des arguments similaires dans d'autres procédures au titre de l'article 21:5, dans lesquelles les groupes spéciaux ont tenu une seule réunion avec les parties et les tierces parties, et, dans chacune de ces procédures, le Groupe spécial a rejeté leurs arguments. La première de ces affaires est l'affaire *Australie – Cuir*, dans laquelle le Groupe spécial a rendu la décision suivante:

Dans sa réponse aux CE datée du 11 novembre 1999, le Groupe spécial a indiqué qu'il avait décidé de ne pas modifier les procédures de travail existantes, en vertu desquelles les tierces parties reçoivent les premières communications écrites des parties, mais non les réfutations. Il a indiqué que s'il avait décidé de tenir deux réunions avec les parties, ce qui correspond à la situation normale prévue à l'Appendice 3 du Mémoire d'accord, les tierces parties auraient reçu uniquement les communications écrites présentées avant la première réunion, mais non les réfutations ou autres communications présentées ultérieurement. Ainsi, dans le cas le plus fréquent, les tierces parties se trouveraient dans une position identique à celle dans laquelle elles étaient en l'espèce quant à leur capacité de présenter des vues au Groupe spécial. De l'avis de ce dernier, la procédure qu'il avait établie était davantage conforme à la pratique habituelle que ne le serait le cas de figure dans lequel les tierces parties recevraient les réfutations, et elle allait dans le sens de l'article 10:3 du Mémoire d'accord dans une affaire où le Groupe spécial ne tenait qu'une seule réunion.²²⁶

236. Plus récemment, dans l'affaire *Corée – DRAM*, le Groupe spécial a également rejeté la thèse des CE. Comme les parties à ce différend ont trouvé une solution mutuellement acceptable, le Groupe spécial n'a pas établi de rapport. Mais, avant la clôture de la procédure, il a rendu une décision dans laquelle il rejetait la demande des CE. Les parties pertinentes de cette décision sont libellées comme suit:

Le Groupe spécial a noté que l'argument des CE pouvait être fondé si l'on considérait seulement les termes de l'article 10:3. Or, conformément aux règles d'interprétation des traités énoncées dans la Convention de Vienne, les termes d'un traité ne peuvent pas être isolés de leur contexte. L'article 10:3 fait référence aux "communications présentées ... à la première réunion du groupe spécial" dans le contexte des procédures normales des groupes spéciaux. Normalement, un groupe spécial tient deux réunions et des documents sont présentés avant chacune d'elles. Les tierces parties n'ont pas le droit d'entendre les déclarations orales faites par les parties principales aux réunions du groupe spécial (y compris la première). Une séance spéciale unique leur est réservée pour qu'elles exposent leurs vues oralement, après la première réunion avec les parties principales. Dans ce contexte, l'article 10:3 a pour effet de limiter les droits des tierces parties, qui ne peuvent recevoir que les premières communications écrites des parties (présentées à la première réunion), mais pas leurs réfutations écrites (présentées à la seconde réunion).

Un groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 doit suivre les procédures des groupes spéciaux définies dans le Mémoire d'accord. Mais il est obligé de le

²²⁵ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphes 247 à 258.

²²⁶ *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles – Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémoire d'accord*, WT/DS126/RW, rapport du Groupe spécial adopté le 11 février 2000, paragraphe 3.9. Cette décision a été suivie dans l'affaire *Australie – Mesures visant les importations de saumons – Recours du Canada à l'article 21:5*, WT/DS18/RW, rapport du Groupe spécial adopté le 20 mars 2000, paragraphes 7.5 et 7.6.

faire dans un contexte différent, c'est-à-dire dans un délai beaucoup plus strict. C'est pourquoi le présent Groupe spécial a décidé de tenir une seule réunion et non deux, comme c'est généralement le cas. Conformément à la pratique, il a demandé aux parties de présenter deux séries de documents, à savoir leurs premières communications écrites et leurs réfutations écrites (les deux avant la réunion unique qu'il a tenue). Dans ce contexte, le Groupe spécial estime que, pour donner effet à l'article 10:3, il faut l'interpréter comme limitant les droits des tierces parties au droit de recevoir uniquement les premières communications écrites, mais pas les réfutations écrites. Les rédacteurs du Mémorandum d'accord ont restreint les droits des tierces parties. Il n'appartient pas à ce Groupe spécial d'élargir leurs droits dans une procédure au titre de l'article 21:5.²²⁷

237. De l'avis des États-Unis, le raisonnement de ces groupes spéciaux est juste et devrait être suivi par le présent Groupe spécial, qui devrait ainsi constater que les tierces parties n'ont pas le droit de recevoir les communications présentées par les parties à titre de réfutation dans cette procédure.²²⁸

238. Cela étant, les États-Unis font observer qu'il mettent généralement leurs communications aux Groupes spéciaux de l'OMC, sauf les renseignements commerciaux confidentiels, à la disposition du public sur le site Internet du Bureau du Représentant des États-Unis pour les questions commerciales internationales. Par conséquent, dans la pratique, les tierces parties auront accès (comme tout le monde) à la communication présentée par les États-Unis à titre de réfutation. Rien n'empêche les CE, dans la présente procédure, de fournir aux tierces parties (et même aux citoyens de leurs États membres) leur communication présentée à titre de réfutation.

VI. CONCLUSION

239. Pour les raisons exposées ci-dessus, les États-Unis demandent que le Groupe spécial constate ce qui suit:

- a) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée aux résultats à l'exportation, au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.
- b) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.
- c) La Loi n'a pas pour effet de soumettre les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale, au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.
- d) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, n'est pas incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'Accord sur l'agriculture.

²²⁷ *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 Mémorandum d'accord*, WT/DS99, décision du Groupe spécial concernant la demande adressée par les CE pour avoir accès aux communications présentées par les parties à titre de réfutation, 27 juin 2000 (notes de bas de page omises).

²²⁸ Les États-Unis notent d'ailleurs qu'aucune des tierces parties ayant exprimé un intérêt dans cette procédure n'a demandé des droits élargis.

- e) Les États-Unis se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans l'affaire *FSC*.
- f) Les tierces parties à cette procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

LISTE DES PIÈCES DES ÉTATS-UNIS

Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux	Pièce n° 1
Rapport du Sénat des États-Unis sur la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux.....	Pièce n° 2
Rapport de la Chambre des représentants des États-Unis sur la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux.....	Pièce n° 3
Code des impôts des États-Unis	Pièce n° 4
Deuxième communication écrite présentée par les CE au Groupe spécial chargé de l'affaire FSC	Pièce n° 5
James E. Maule, <i>Gross Income: Overview and Conceptual Aspects</i> , 501-2d <i>Tax Management (BNA)</i> , pages A-1 à A-4.....	Pièce n° 6
Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.....	Pièce n° 7
Kirk J. Stark, <i>The Elusive Transition to a Tax Transition Policy</i> , 13 <i>Amer. J. Tax Policy</i> 145 (1996), pages 145 à 149.....	Pièce n° 8