

ANNEXE C

Deuxièmes communications des parties

| Table des matières | | Page |
|---------------------------|---|-------------|
| Annexe C-1 | Deuxième communication écrite des Communautés européennes | C-2 |
| Annexe C-2 | Deuxième communication écrite des États-Unis | C-61 |

ANNEXE C- 1

Deuxième communication écrite des Communautés européennes

(27 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

| | <u>Page</u> |
|--|-------------|
| 1. Introduction | 5 |
| 2. Les arguments des CE qui n'ont pas encore trouvé réponse..... | 5 |
| 2.1 L'argument fondamental des CE concernant la subordination aux exportations et leurs illustrations..... | 6 |
| 2.2 L'argument des CE d'après lequel la subvention de remplacement <i>élargie</i> est également subordonnée aux résultats à l'exportation et est accordée spécifiquement au titre des exportations | 7 |
| 2.3 Les CE font valoir que le régime de remplacement des FSC accorde également des subventions au sens de l' <i>Accord sur l'agriculture</i> , lesquelles sont contraires aux articles 10:1 et 8 de ce dernier | 7 |
| 3. Observations concernant les éléments factuels | 8 |
| 3.1 Le rapport entre le régime FSC et le régime de remplacement des FSC | 8 |
| 3.2 La Loi sur le remplacement du régime FSC considérée comme une "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis..... | 9 |
| 3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel "les revenus extraterritoriaux" sont soustraits à la compétence fiscale des États-Unis | 10 |
| 3.4 La description donnée par les États-Unis du régime de remplacement des FSC est inexacte et trompeuse | 10 |
| 3.5 Descriptions par les États-Unis des systèmes fiscaux européens..... | 12 |
| 3.6 La Loi sur le remplacement du régime FSC en tant que mesure permettant d'éviter la double imposition | 13 |
| 4. Réponse aux arguments juridiques des États-Unis..... | 13 |
| 4.1 Observations concernant la charge factuelle de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord | 13 |

| | <u>Page</u> |
|---------|--|
| 4.1.1 | La charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord.....14 |
| 4.1.2 | Le niveau de preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord.....15 |
| 4.2 | Le régime de remplacement des FSC continue d'accorder des subventions17 |
| 4.2.1 | Le sens de "recettes abandonnées" et de "normalement exigibles"17 |
| 4.2.2 | La "règle juridique applicable" des États-Unis18 |
| 4.2.3 | Comparaisons entre deux périodes de temps19 |
| 4.2.4 | Réponses des États-Unis aux arguments des CE19 |
| 4.2.5 | Les allégations factuelles des États-Unis21 |
| 4.3 | La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation23 |
| 4.3.1 | La différence fondamentale entre les CE et les États-Unis23 |
| 4.3.2 | Question de savoir s'il existe des conditions "de remplacement" qui permettent de bénéficier du régime de remplacement des FSC25 |
| 4.3.3 | Les observations formulées par les États-Unis au sujet des arguments des CE relatifs à la subordination <i>de facto</i> aux exportations26 |
| 4.3.3.1 | L'argument des États-Unis voulant que le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" ne soit pas toujours nécessaire26 |
| 4.3.3.2 | L'argument des États-Unis d'après lequel les sociétés étrangères peuvent faire le "choix de l'assimilation aux entreprises nationales" sans accroître leurs obligations fiscales.....28 |
| 4.3.3.3 | L'argument des États-Unis d'après lequel le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" a été prévu pour assurer l'équité fiscale29 |
| 4.3.3.4 | Éléments de preuve30 |
| 4.4 | Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au sens du point e) de la Liste exemplative.....31 |
| 4.5 | Le régime de remplacement des FSC accorde des subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'Accord SCM.....33 |
| 4.5.1 | Note de bas de page 5 de l'Accord SMC.....33 |

| | <u>Page</u> |
|---------|---|
| 4.5.2 | Le sens de "subordonnées" et de la prescription relative à la "teneur en éléments d'origine nationale"33 |
| 4.5.3 | Preuve de la "subordination" au sens de l'article 3.1 b)35 |
| 4.5.3.1 | L'affaire <i>Canada - Automobiles</i>35 |
| 4.6 | Le moyen de défense relatif à la double imposition.....37 |
| 4.6.1 | Introduction – Le statut de la note de bas de page 5937 |
| 4.6.2 | Le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition"38 |
| 4.6.3. | Les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère"42 |
| 4.6.4 | Le régime de remplacement des FSC n'était pas, dans l'intention de ses rédacteurs, nécessaire pour éviter la double imposition aux États-Unis et peut être à l'origine de la double imposition et, dans certains cas, surcompense cette dernière43 |
| 4.6.5 | Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs45 |
| 4.6.6 | Commentaire sur l'avis exprimé par le Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère45 |
| 4.7 | Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits similaires des États-Unis, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994.....46 |
| 4.7.1 | L'argument relatif à la "prescription positive"46 |
| 4.7.2 | Les CE ont établi <i>prima facie</i> le bien-fondé d'une argumentation qui reste incontestée47 |
| 4.8 | 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.....49 |
| 4.9 | Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1 ^{er} novembre 200051 |
| 5. | Conclusion.....52 |
| | Annexe53 |
| | Liste des pièces jointes60 |

1. Introduction

1. Les CE présentent respectueusement au Groupe spécial leur deuxième communication écrite dans cette affaire à titre de réfutation de la première communication écrite des États-Unis.

2. Les CE constatent que la communication des États-Unis ne répond qu'à un certain nombre des arguments avancés dans la première communication écrite des CE. La présente communication (section 2 ci-après) commencera donc par un rappel des arguments auxquels les États-Unis n'ont pas répondu, car cela pourra aider le Groupe spécial à repérer ce qui n'est pas contesté.

3. Une autre caractéristique de la première communication écrite des États-Unis est qu'elle ne fournit guère de renseignements concrets en réponse à ceux qui ont été fournis par les CE mais qu'elle contient par contre un certain nombre de déclarations trompeuses. Les CE formuleront à la section 3 ci-après leurs observations relatives à la présentation des faits donnée par les États-Unis afin d'apporter au Groupe spécial des éclaircissements sur ces questions.

4. Les arguments juridiques des États-Unis sont réfutés à la section 4 ci-après. Cette dernière commence par un examen des questions relatives à la charge de la preuve et au niveau de preuve qui doivent être appliqués dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord ainsi que de leurs conséquences en l'espèce. Elle passe ensuite à un examen des questions juridiques dans l'ordre ci-après:

- les arguments relatifs à l'existence d'une subvention;
- les arguments relatifs à la subordination aux exportations;
- les arguments relatifs à la prescription concernant l'utilisation d'articles américains de préférence aux articles étrangers;
- le moyen de défense fondé sur la double imposition;
- les arguments relatifs à l'article III:4 du *GATT de 1994*;
- les arguments concernant la période de transition;
- les arguments concernant la non-application par les États-Unis des décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1^{er} novembre 2000.

5. Enfin, les CE résumeront leurs conclusions (section 5).

6. Les CE précisent que les tierces parties qui ont soumis leurs commentaires partagent la position des CE. Les CE commenteront ces communications comme de besoin durant l'examen des arguments.

2. Les arguments des CE qui n'ont pas encore trouvé réponse

7. Les États-Unis n'ont pas répondu à un certain nombre d'allégations et d'arguments présentés par les CE dans leur première communication écrite. Les CE souhaitent attirer l'attention du Groupe spécial sur les allégations et arguments ci-après qui n'ont pas trouvé réponse.

2.1 L'argument fondamental des CE concernant la subordination aux exportations et leurs illustrations

8. Aux paragraphes 77 à 79 de leur première communication écrite, les CE expliquaient que l'une des erreurs fondamentales des États-Unis était de considérer que le fait d'accorder une exemption (ou une exclusion) d'impôt à d'autres catégories de revenus que ceux tirés de la vente de produits des États-Unis pouvait empêcher qu'il y ait subordination aux exportations dans les cas où l'exportation était une condition nécessaire pour bénéficier de l'exemption d'impôt. De manière plus générale, une subvention qui est subordonnée aux exportations dans *certaines situations* ne cesse pas de l'être si elle peut également être obtenue dans d'*autres situations* où l'exportation peut ne pas être requise.

9. En d'autres termes, il ne devrait pas être possible pour les États-Unis de dissimuler ce qui est essentiellement la même subvention que celle dont était saisi le groupe spécial dans la procédure initiale, sous couvert d'une subvention légèrement plus importante obtenue en ajoutant à la subvention de remplacement de base ce que les CE ont appelé la subvention de remplacement élargie.¹

10. Le simple fait qu'il soit possible dans certaines situations de se procurer des revenus exemptés d'impôt – ou même des revenus auxquels on donne le nom d'"extraterritoriaux" ou d'"exclus" – sans exporter ne peut suffire à empêcher qu'il y ait subvention à l'exportation dans les cas où de tels revenus peuvent être obtenus dans d'autres situations uniquement en exportant. Sinon, il aurait suffi aux États-Unis pour se mettre en "conformité" d'inclure dans le régime FSC une quelconque autre catégorie de revenus déjà exempts d'impôt, ou dont ils estimaient qu'il était souhaitable qu'elle fut exemptée.

11. Les CE ne considèrent pas que les États-Unis ont répondu à ces arguments.²

12. Les CE ont développé leur position en faisant valoir que, pour évaluer si une subvention était subordonnée aux exportations ou accordée spécifiquement au titre des exportations, il était nécessaire de comparer ce qui est comparable – ou, comme l'ont dit les CE, d'établir une comparaison par rapport à un point de référence pertinent.

13. Les CE ont illustré leur argument de la manière suivante³: supposons par exemple qu'un programme de subventions est offert pour toutes les marchandises produites dans une certaine région du territoire d'un Membre de l'OMC mais qu'il n'est possible d'en bénéficier pour les marchandises produites hors de cette région que si celles-ci sont exportées du territoire de ce Membre de l'OMC. Il est vrai qu'il ne sera pas toujours nécessaire d'exporter pour obtenir la subvention puisque les marchandises provenant de la région visée permettent de l'obtenir si elles sont vendues sur le marché intérieur. Mais les marchandises provenant d'une autre région que celle-là n'ouvrent droit à la subvention que si elles sont exportées. 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 marchandises produites aux États-Unis ne peuvent en bénéficier que d'une seule façon – si elles sont exportées. En de telles circonstances, la subvention est subordonnée aux exportations.

14. 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

¹ Pour une explication de la distinction entre les deux subventions, voir la première communication écrite des CE, paragraphes 62 à 66.

² Les CE répondent aux arguments avancés par les États-Unis à la section 4.3 ci-après.

³ Première communication écrite des CE, paragraphes 123 à 127.

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 sont tenus d'exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

15. Les CE ont également souligné que la situation de la Loi sur le remplacement du régime FSC était à cet égard similaire à celle dans laquelle le groupe spécial et l'Organe d'appel avaient constaté qu'il y avait subvention à l'exportation dans l'affaire *Canada – Aéronefs*.⁴ L'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".⁵ La subvention était bien disponible dans certaines situations sans qu'il existe la moindre subordination aux exportations mais il a néanmoins été constaté que les versements effectués au titre du programme à l'industrie régionale des aéronefs étaient subordonnés aux exportations.

16. Là encore, les CE ne trouvent aucune réponse à ces arguments dans la première communication écrite des États-Unis.

2.2 L'argument des CE d'après lequel la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux résultats à l'exportation et est accordée spécifiquement au titre des exportations

17. De même, les États-Unis n'ont pas formulé la moindre observation au sujet de l'autre argument des CE d'après lequel le fait d'ajouter la subvention de remplacement élargie à la subvention de remplacement de base ne peut, en tout état de cause, empêcher la subvention de base d'être subordonnée aux exportations parce que la subvention élargie est elle-même également subordonnée aux exportations ou est accordée spécifiquement au titre des exportations du fait de l'existence de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, laquelle équivaut dans bien des cas à une prescription relative à la teneur en éléments d'origine américaine.⁶

18. Les États-Unis pensent peut-être qu'ils ont répondu à cet argument en présentant leurs arguments relatifs à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* (à savoir qu'ils ne considèrent pas qu'il existe la moindre obligation d'utiliser des biens exportés des États-Unis).⁷ Ils ne répondent cependant en aucune façon à l'argument voulant que la subvention de remplacement élargie soit *accordée spécifiquement au titre des exportations* au sens du point e) de la Liste exemptive.

2.3 Les CE font valoir que le régime de remplacement des FSC accorde également des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture, lesquelles sont contraires aux articles 10:1 et 8 de ce dernier

19. Pour défendre le régime de remplacement des FSC au regard de l'*Accord sur l'agriculture*, les États-Unis se contentent de faire à nouveau référence aux arguments qu'ils ont présentés au titre de

⁴ Rapport du groupe spécial, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils ("Canada - Aéronefs")*, WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999 et confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS70/AB/R.

⁵ Voir, par exemple, le rapport du groupe spécial *Canada – Aéronefs*, paragraphe 6.174.

⁶ Première communication écrite des CE, paragraphes 104 à 120, 220 et 221 (et paragraphes 147 à 158 pour ce qui est en rapport avec l'expression "accordées spécifiquement au titre des exportations").

⁷ Première communication écrite des États-Unis, note de bas de page 102.

l'Accord SMC, à savoir que ce régime ne donne pas lieu à des subventions subordonnées aux exportations.⁸

20. Les États-Unis ne contestent pas le fait que, si les subventions de remplacement des FSC sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'Accord SMC pour une raison quelconque, le régime de remplacement des FSC sera incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture. En particulier, les États-Unis confirment⁹ expressément qu'ils ne font pas valoir que les subventions de remplacement relèvent de l'une quelconque des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture. À la lumière du rapport de l'Organe d'appel, la question de savoir si les subventions de remplacement relèvent de l'une quelconque des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture peut donc être considérée comme une question purement théorique.

3. Observations concernant les éléments factuels

21. Comme on l'a mentionné plus haut, la première communication écrite des États-Unis contient un grand nombre de déclarations incorrectes et trompeuses. Les CE vont commenter et corriger les déclarations qu'elles considèrent les plus pertinentes et les plus importantes pour une bonne compréhension de la présente affaire.

3.1 Le rapport entre le régime FSC et le régime de remplacement des FSC

22. Les États-Unis contestent¹⁰ l'observation des CE d'après laquelle le régime de remplacement des FSC représente "essentiellement la même subvention" que le régime FSC. Les CE ont formulé cette observation lorsqu'elles examinaient la subvention du point de vue des exportateurs américains, et elles maintiennent qu'elle est exacte. La démarche des États-Unis visant à présenter les deux régimes comme étant différents appelle ici un certain nombre d'observations.

23. Tout d'abord, comme l'ont expliqué les CE, en particulier aux paragraphes 35 à 37 de leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC offre des avantages fiscaux arithmétiquement identiques à ceux qui étaient (et sont toujours) disponibles au titre du régime FSC, mais que cette offre avait été améliorée et quelque peu élargie.

24. Les États-Unis ne contestent pas ces faits. Les CE notent que le Canada est également d'accord avec leur calcul.¹¹

25. Deuxièmement, l'existence de règles transitoires montre également clairement que le régime de remplacement des FSC s'est substitué au régime FSC.¹² La Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'applique pas aux FSC avant le 31 décembre 2001 et, dans certains cas, peut ne jamais s'appliquer à elles. En fait, un régime entre en vigueur pendant qu'il est progressivement mis fin à l'autre. Par ailleurs, les exportateurs peuvent choisir de recourir au régime de remplacement des FSC pour telle ou telle de leurs transactions au lieu de recourir au régime FSC.¹³

26. Troisièmement, la déclaration des États-Unis figurant à la note de bas de page 181 de leur première communication écrite est fautive (ou pour le moins en contradiction avec l'intention déclarée du Congrès des États-Unis) lorsqu'il est dit, au sujet de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, que:

⁸ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 221.

⁹ Première communication écrite des États-Unis, note de bas de page 210.

¹⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 47 et suivants.

¹¹ Observations écrites du Canada, paragraphe 32.

¹² Les règles transitoires figurent à l'article 5 de la Loi sur le remplacement du régime FSC et sont expliquées aux paragraphes 234 à 241 de la première communication écrite des CE.

¹³ Article 5 c) 2) de la Loi sur le remplacement du régime FSC.

Cette comparaison et la référence aux règles FSC, sont sans rapport avec les questions soumises à ce Groupe spécial.

La Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis a fait une déclaration contraire (reprise dans les rapports de la Chambre et du Sénat) dans les termes ci-après:

Intervalle de temps précédant la publication des directives administratives

Le Comité reconnaît qu'il pourra s'écouler un laps de temps entre l'entrée en vigueur de la loi et la publication des directives administratives détaillées. Il est prévu que, durant cet intervalle de temps précédant la publication des directives administratives, les contribuables et l'Administration fiscale des États-Unis pourront appliquer les principes des règlements en vigueur et les autres directives administratives relevant des articles 921 à 927 aux concepts analogues de la loi. Quelques exemples d'application des principes des règlements en vigueur à la loi sont décrits ci-après. Ces quelques exemples ne sont donnés qu'à titre d'illustration et n'entendent pas suggérer une quelconque limitation quant à l'application des principes relevant d'autres règles ou concepts analogues du droit en vigueur.

3.2 La Loi sur le remplacement du régime FSC considérée comme une "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis

27. L'argument des États-Unis voulant que le régime de remplacement des FSC ne puisse donner lieu à la moindre subvention s'appuie sur les thèses d'après lesquelles ladite loi résulte d'un examen effectué par le Congrès du système fiscal des États-Unis¹⁴ et représente une modification fondamentale de la compétence fiscale.¹⁵ L'historique de la loi (même si on l'estime pertinent) n'indique pas, lorsqu'on l'examine, que telle ait bien été l'intention et les CE contestent ces déclarations qu'elles estiment trompeuses et erronées.

28. La tentative faite par les États-Unis d'opposer la Loi sur le remplacement du régime FSC à leur "système d'imposition mondial antérieur"¹⁶ ne fait que souligner le caractère artificiel de leurs arguments. Les États-Unis ont une façon de concevoir l'imposition des revenus qui reste fondamentalement mondiale, même en ce qui concerne les revenus dits "extraterritoriaux". Comme l'ont expliqué les CE et comme n'ont nullement tenté de le réfuter les États-Unis, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exclut qu'une part variable des "revenus extraterritoriaux" du revenu brut et donc imposable, et ce sous réserve de nombreuses conditions.¹⁷

29. Les CE demandent au Groupe spécial de se référer à un article publié dans la publication spécialisée des États-Unis Tax Notes International intitulé "Fonctionnaire du Trésor américain nie que l'abrogation du régime FSC soit le signal d'un passage à la territorialité".¹⁸ Cet article est joint en tant que pièce n° 10 des CE. La fonctionnaire concernée était le conseiller par intérim du Trésor américain en matière de fiscalité internationale et était étroitement associée à la préparation et à la défense de la Loi sur le remplacement du régime FSC, puisqu'elle représentait les États-Unis aux consultations qui se sont tenues avec les CE le 4 décembre 2000. Elle aurait déclaré que la Loi sur le remplacement du régime FSC "est une exception restreinte au modèle fiscal traditionnel des États-Unis qui vise les revenus de chaque contribuable à l'échelle du monde, où qu'aient été gagnés

¹⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 25.

¹⁵ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 52 à 54 (voir également les paragraphes 67 à 73).

¹⁶ Première communication des États-Unis, paragraphe 52.

¹⁷ Première communication écrite des CE, paragraphes 48 à 51.

¹⁸ Tax Notes International, 18 décembre 2000, pages 2749 à 2752.

lesdits revenus ". Cet article montre également clairement que les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen de la sous-partie F.¹⁹

3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel "les revenus extraterritoriaux" sont "soustraits à la compétence fiscale des États-Unis"

30. Un argument lié à celui qui concerne la "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis est l'allégation fréquemment répétée par les États-Unis que "les revenus extraterritoriaux" ne relèvent pas de leur compétence fiscale. Par exemple, au paragraphe 20 de leur première communication écrite, les États-Unis disent:

Nouveau régime [...] dans le cadre duquel les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut aux fins de l'imposition aux États-Unis et, comme cela est expliqué ci-après, sont ainsi soustraits à la compétence fiscale des États-Unis.

Ils ajoutent, au paragraphe 25:

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.

31. Ces déclarations sont trompeuses. Tout d'abord, comme les CE l'ont expliqué dans leur première communication écrite, les États-Unis imposent bien les "revenus extraterritoriaux". Ce n'est qu'une part variable de ces derniers – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, qui en sont exclus, sous réserve de nombreuses conditions, dont certaines sont énumérées par les CE au paragraphe 55 de leur première communication écrite.

32. Le degré d'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt aux États-Unis est dans une très grande mesure du ressort du gouvernement américain. De nombreuses conditions sont énoncées dans la Loi sur le remplacement du régime FSC et l'exécutif est doté d'autres pouvoirs étendus qui réglementent l'imposition de ces "revenus extraterritoriaux". Par exemple, le nouvel article 943 a) 4) autorise le Président à déclarer qu'un bien est disponible en quantité insuffisante et à exclure les revenus tirés de son exportation de l'application du régime de remplacement des FSC. Et le nouvel article 943 e) 4) C) autorise le Secrétaire au Trésor à exclure de manière générale "une ou plusieurs catégories de sociétés" de la possibilité de se prévaloir du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" et donc de participer au régime de remplacement des FSC.

3.4 La description donnée par les États-Unis du régime de remplacement des FSC est inexacte et trompeuse

33. Les CE considèrent que la première communication écrite des États-Unis contient de nombreuses autres déclarations trompeuses et infondées au sujet du régime de remplacement des FSC. Par exemple, les États-Unis affirment ce qui suit:

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.²⁰

34. Comme les CE l'ont souligné, le "traitement fiscal spécial" prévu au titre du régime de remplacement des FSC ne s'applique qu'aux "ventes à l'étranger" sous réserve qu'elles ne soient pas

¹⁹ *Id.*, page 2752.

²⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 23.

"pour utilisation finale aux États-Unis"²¹ et il n'est en outre possible de s'en prévaloir qu'en remplissant certaines conditions, notamment une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, ce qui restreint l'application du "traitement fiscal spécial" dans certains cas aux produits étrangers incorporant des exportations des États-Unis.²²

35. De même, les États-Unis déclarent dans un autre passage de leur première communication écrite:

Ainsi, les contribuables sont soumis au même traitement fiscal pour tous les revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations.²³

Cette déclaration est également, pour le moins, trompeuse. Il est évident que la grande majorité des "transactions réalisées à l'étranger" sont traitées de façon très différente par le système fiscal des États-Unis.

36. Une caractéristique générale de la première communication écrite des États-Unis est de confondre systématiquement "transactions à l'étranger", "ventes à l'étranger", "produits d'origine étrangère", "exportations" et "revenus de source étrangère". On y assimile souvent des concepts différents qui sont en réalité distincts ou ne se recoupent qu'en partie. Prenons quelques exemples:

- Au paragraphe 126 de leur première communication, les États-Unis tentent de nier la comparabilité entre les produits vendus dans le pays et ceux qui sont vendus à l'étranger lorsqu'ils disent:

Des produits fabriqués et vendus aux États-Unis ne peuvent pas être considérés étrangers.

De toute évidence, les produits fabriqués aux États-Unis qui sont ensuite exportés ne deviennent pas soudain des produits étrangers, même si la transaction est effectuée par une société étrangère.

- Citant le rapport de la Chambre, les États-Unis disent²⁴ que dans les régimes des États-Unis et de l'Europe l'exportation est un moyen d'obtenir des revenus de source étrangère ...

Certes, dans les systèmes européens, seules les activités se rapportant à l'exportation qui se déroulent à l'étranger permettent de se procurer de tels revenus, alors qu'aux termes de la Loi toutes les activités intérieures ayant trait aux exportations le permettent.

37. Les États-Unis tentent également de gommer la distinction qui existe entre les revenus "extraterritoriaux" et les revenus "exclus". Ils affirment à tort au paragraphe 28 de leur première communication écrite que la Loi sur le remplacement du régime FSC donne une définition détaillée des revenus extraterritoriaux, laquelle se trouve essentiellement aux articles 114, 941, 942 et 943 du Code des impôts. Ils se gardent de se référer à la définition dépourvue d'ambiguïté qui se trouve à l'article 114 e) du Code des impôts mais poursuivent, au paragraphe 29, en incluant dans la définition des éléments concernant les revenus du commerce extérieur *remplissant les conditions requises*, ce qui, comme les CE l'ont expliqué, limite seulement la mesure dans laquelle les "revenus extraterritoriaux" sont moins imposés que les autres revenus.

²¹ Article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts comme cela est expliqué, par exemple, dans la première communication écrite des CE, aux paragraphes 100 et 101.

²² Article 943 a) 1) C) du Code des impôts comme cela est expliqué, par exemple, dans la première communication écrite des CE, aux paragraphes 107 et suivants.

²³ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 23.

²⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 193.

38. Par la suite, les États-Unis changent de terminologie et parlent de "revenus exclus"²⁵, de "revenus extraterritoriaux exclus"²⁶ et même de "revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus".²⁷

39. Les CE considèrent peu constructive la tentative faite par les États-Unis d'embrouiller les faits fondamentaux relatifs à leur Loi. Elles considèrent que leur propre description de la Loi sur le remplacement du régime FSC est plus fiable et notent que les États-Unis n'ont pas fait la démonstration du moindre cas dans lequel les CE pourraient avoir mal compris un aspect quelconque de ladite Loi.

3.5 Descriptions par les États-Unis des systèmes fiscaux européens

40. Les États-Unis donnent également une description inexacte des systèmes fiscaux "européens".²⁸ Les CE n'ont nullement l'intention de défendre les régimes fiscaux de leurs États membres qui, elles en sont convaincues, respectent pleinement leurs obligations internationales. Elles se contenteront de formuler les brèves observations ci-après:

- Premièrement, il est trompeur de parler d'un "modèle européen"²⁹ de système fiscal. La plupart des systèmes fiscaux des pays de l'UE ne sont pas territoriaux, comme le montre la description qui en a été présentée par les CE au cours de la procédure initiale, que les États-Unis ont jointe à leur première communication écrite sous couvert de leur pièce n° 5.
- Deuxièmement, et c'est là une chose bien plus importante, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas comparable à l'un quelconque des régimes en vigueur dans les CE. La description des "exemptions en vigueur en Europe " prête à confusion. Les États-Unis ont tout simplement tort lorsqu'ils affirment, à la fin du paragraphe 40 de leur première communication écrite, que:

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.

Contrairement à la situation qui prévaut en vertu du régime de remplacement des FSC aux États-Unis, les exemptions accordées dans les États membres des CE ne dépendent pas de la question de savoir si les produits dont sont tirés les revenus sont exportés ou non. Si une filiale de distribution à l'étranger d'un producteur néerlandais, pour reprendre l'exemple des États-Unis, vend ses produits aux Pays-Bas, le bénéfice qui en sera tiré sera exactement soumis au même traitement fiscal que celui qui sera réservé à la filiale à l'étranger lorsqu'elle vend hors des Pays-Bas.

Une autre différence importante tient au fait que l'exemption des bénéfices d'une succursale étrangère accordée en vertu du système fiscal néerlandais (ainsi qu'en vertu de tout autre système fiscal d'un État membre des CE qui prévoit l'exemption des bénéfices des succursales étrangères) est limitée aux bénéfices imputables à la succursale étrangère qui détermine ses prix en vertu du principe de la libre concurrence. L'applicabilité de ce principe à l'imputation des bénéfices entre les succursales et les sociétés mères est bien établie dans les disciplines

²⁵ Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 33.

²⁶ Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 31.

²⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

²⁸ Première communication écrite des États-Unis, d'abord au paragraphe 25 et ensuite, de manière détaillée, aux paragraphes 39 à 46.

²⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 39 et suivants.

fiscales internationales³⁰ et est strictement respectée par la législation fiscale néerlandaise. En vertu du régime FSC de remplacement, le montant des revenus exclus est simplement calculé en appliquant l'une des trois formules possibles. Dans la pratique, aucune de ces formules ne donne probablement un résultat qui correspondrait au montant des bénéfices imputables aux activités industrielles ou commerciales exercées hors des limites territoriales des États-Unis.

3.6 La Loi sur le remplacement du régime FSC en tant que mesure permettant d'éviter la double imposition

41. Les CE réfuteront de manière détaillée dans la section 4.6 ci-après le moyen de défense avancé au sujet de la double imposition. Toutefois, dans le présent contexte, elles contestent l'affirmation des États-Unis voulant que la Loi sur le remplacement du régime FSC ait notamment pour *objet* d'éviter la double imposition.³¹ Les États-Unis font référence au rapport de la Chambre dans la note de bas de page 28, mais cette dernière, après examen, ne vient pas étayer cette affirmation. Le passage invoqué (page 18 du rapport de la Chambre) ne mentionne pas le fait d'éviter la double imposition. Les seules références à la double imposition dans l'historique de la Loi ont trait, en fait, à la nécessité de limiter le recours aux crédits d'impôt étranger en ce qui concerne les revenus exclus, point sur lequel les CE reviendront ci-après dans leur examen des fondements juridiques de ce moyen de défense.

42. En réalité, la volonté d'éviter la double imposition n'a pas motivé l'adoption de la Loi sur le remplacement du régime FSC, étant donné que les États-Unis n'avaient pas de problème de double imposition à résoudre mais avaient besoin de remplacer une subvention à l'exportation prohibée par une mesure ayant un effet équivalent.

4. Réponse aux arguments juridiques des États-Unis

43. Les CE vont maintenant réfuter de manière détaillée tous les arguments avancés par les États-Unis dans leur première communication écrite.

4.1 Observations concernant la charge factuelle de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord

44. Les CE n'ont pas abordé la charge de la preuve dans leur première communication écrite, au contraire des États-Unis. Plus précisément, les États-Unis soutiennent que c'est aux CE que revient la "charge de la preuve, c'est-à-dire à la fois l'obligation 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 à établir le bien-fondé de leurs allégations".³²

45. Cette affirmation, qui laisse entendre que les CE assument généralement la charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5, est trop simpliste et appelle certains

³⁰ Au nombre de ces disciplines consacrées sur le plan international, citons ce qui se rapporte peut-être davantage à l'imputation des bénéfices industriels et commerciaux d'un établissement permanent (par exemple une succursale), l'article 7 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce principe et son applicabilité à l'imputation des bénéfices industriels et commerciaux sont clairement énoncés au deuxième alinéa de l'article 7 de la Convention: "Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, *il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.*" (pas d'italique dans l'original)

³¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 26.

³² Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 57 (note de bas de page omise).

éclaircissements. Pour commencer, il conviendrait de noter que les États-Unis ont déjà accepté, par exemple, la charge d'établir leur moyen de défense au sujet de la note de bas de page 59.³³

46. Les CE considèrent que la charge de la preuve ne devrait pas soulever de difficulté en l'espèce étant donné que la Loi sur le remplacement du régime FSC est *de jure* incompatible avec les accords visés. Les CE estiment qu'elles l'ont démontré dans leur première communication écrite et présenteront ci-après d'autres arguments pour réfuter ceux des États-Unis. Elles ont également fourni certains éléments de preuve factuels – qui vont au-delà du texte et de l'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC – à l'annexe de leur première communication écrite – lesquels ont été développés et joints à nouveau à la présente communication – mais à des fins d'illustration³⁴ et non pas en réponse à un besoin de fournir de tels éléments de preuve.

47. Les CE souhaitent néanmoins apporter deux brefs éclaircissements, pour des raisons de principe, au sujet de la charge de la preuve et du niveau de preuve dans la présente procédure au titre de l'article 21:5.

4.1.1 *La charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord*

48. La jurisprudence concernant la charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 est très limitée. Dans les procédures engagées au titre de cet article *Brésil – Aéronefs et Canada – Aéronefs*, l'Organe d'appel n'a pas particulièrement abordé la question. Toutefois, quelques indications peuvent être glanées çà et là dans les décisions concernant ces affaires, lesquelles laissent entendre qu'un groupe spécial de l'exécution devrait, en principe, appliquer la décision fondamentale régissant la charge de la preuve, telle qu'établie dans le cadre la procédure initiale.³⁵

49. Ainsi, à la suite de la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Mesures affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde* ("*États-Unis – Chemises et blouses*"),

la charge de la preuve incombe à la partie, qu'elle soit demanderesse ou défenderesse, qui établit, par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier.³⁶

50. En d'autres termes:

La charge de la preuve incombe initialement à la partie plaignante, qui doit fournir un commencement de preuve d'incompatibilité avec une disposition particulière ... Une fois que ce commencement de preuve a été apporté, la charge de la preuve passe à la

³³ *Ibid.*, paragraphe 166, où les États-Unis qualifiaient leur moyen de défense d'"exception".

³⁴ Première communication écrite des CE, paragraphe 116.

³⁵ Rapport de l'Organe d'appel, *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends* ("*Brésil – Aéronefs, 21:5*"), WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 66, qui dit: "[L]e fait que la mesure en cause a été "prise pour se conformer" aux "recommandations et décisions de l'ORD ne modifie pas l'attribution de la charge de la preuve concernant le "moyen de défense" du Brésil au titre du point k)." Voir également le rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils, Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends* ("*Canada – Aéronefs, 21:5*"), dans lequel l'Organe d'appel a ajouté, au paragraphe 38, que "l'examen des "mesures prises pour se conformer" s'appuie sur les faits pertinents qui ont été établis par le plaignant devant le Groupe spécial au titre de l'article 21:5, dans le cadre de la procédure".

³⁶ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 15.

partie défenderesse, qui doit à son tour repousser ou réfuter l'incompatibilité alléguée.³⁷

51. En résumé, dans une procédure au titre de l'article 21:5, il revient au plaignant d'établir *prima facie* le bien-fondé de son allégation d'incompatibilité de la mesure d'exécution avec les accords visés. Les CE considèrent qu'elles se sont acquittées de la charge qui leur incombait à ce titre, de sorte qu'il incombe maintenant aux États-Unis de réfuter les allégations.

4.1.2 *Le niveau de preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord*

52. Les CE contestent la déclaration des États-Unis voulant que dans "les affaires portant sur une mesure d'application générale, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde".³⁸ De fait, la tentative faite par les États-Unis de relever le niveau de preuve équivaut à concéder que les CE ont atteint avec succès le niveau de preuve initialement requis pour établir une "présomption" ou le "bien-fondé *prima facie*" quant à l'incompatibilité avec une disposition donnée.³⁹ L'expression *prima facie* dénote la quantité minimale d'éléments de preuve "qui, sans être expliqués ou contredits, suffisent à maintenir la proposition qui est affirmée".⁴⁰ L'Organe d'appel a explicité le niveau de preuve dans l'affaire *États-Unis – Chemises et blouses* lorsqu'il affirmait:

Dans le cadre du GATT de 1994 et de l'*Accord sur l'OMC*, la quantité et la nature précises des éléments de preuve qui seront nécessaires pour établir une telle présomption varieront forcément d'une mesure à l'autre, d'une disposition à l'autre et d'une affaire à l'autre.⁴¹

Ainsi, la prescription relative à la quantité et à la nature précises des éléments de preuve requis pour justifier une allégation doit être adaptée à chaque cas.

53. L'affaire dont est saisi le Groupe spécial représente une situation particulière en ce qui concerne la question de la preuve. La mesure en cause est une "loi en tant que telle" par opposition à des mesures individuelles. En outre, le Groupe spécial est maintenant saisi d'une mesure dont il est allégué qu'elle met en œuvre les recommandations qu'il a formulées dans la procédure initiale. Le régime de remplacement des FSC doit encore être défini dans un règlement et examiné par les contribuables. Il n'existe donc aucun élément de preuve factuel, par exemple sur la question de savoir si les producteurs autres que ceux des États-Unis bénéficieront, dans la pratique, de la subvention de remplacement. S'agissant du niveau de preuve qui doit être appliqué en l'espèce, les CE avancent que le Groupe spécial devrait tenir compte des principes et considérations ci-après.

54. Premièrement, dans les cas où les éléments de preuve relatifs aux effets d'une loi sont limités, les groupes spéciaux peuvent être obligés de régler le différend en se fondant sur la configuration et la conception générales de la mesure. Ainsi, par exemple, dans l'affaire *Argentine - Textiles et vêtements*, l'Organe d'appel était d'accord avec le Groupe spécial pour dire que "la structure et la conception" de

³⁷ Rapport de l'Organe d'appel, *Communautés européennes – Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones)* ("CE – Hormones"), WT/DS26/AB/R-WT/DS48/AB/R, adopté le 13 février 1998, paragraphe 98.

³⁸ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 218.

³⁹ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, page 15. Voir également, rapport de l'Organe d'appel, *CE – Hormones*, paragraphe 98.

⁴⁰ Kazazi, Motjaba, "Burden of Proof and Related Issues, A Study of Evidence Before International Tribunals" (La Haye, Boston: Kluwer Law International, 1996), page 328, où l'on trouve d'autres références.

⁴¹ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, page 16.

la mesure entraînaient une violation de l'article II du GATT.⁴² De manière plus importante, l'Organe d'appel n'a pas estimé nécessaire que l'application de la mesure "se tradui[se] ... par une violation de l'article II pour *chaque* opération d'importation".⁴³

55. La décision récente prise dans l'affaire *Corée – Bœuf* est un autre exemple de la manière dont on peut établir *prima facie* le bien-fondé d'une allégation en se fondant sur le droit. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a refusé l'argument de la Corée d'après lequel la constatation faite par le groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 était "profondément viciée puisqu'elle repos[ait] en grande partie sur des spéculations plutôt que sur une analyse des faits" et a affirmé que le double système de vente au détail constituait une infraction aux obligations découlant de l'article III:4 du GATT de 1994 en s'appuyant sur une analyse de "l'idée maîtresse et [de] l'effet essentiel de la mesure en tant que telle".⁴⁴

56. Deuxièmement, le Groupe spécial se souviendra également sans doute que, dans l'affaire *Canada - Aéronefs*, le Brésil n'était pas en possession de nombreux éléments de preuve sur l'un des régimes de subventions en cause dans cette affaire. Pour compenser ce manque de renseignements du côté du plaignant, l'Organe d'appel a précisé que chaque partie a l'obligation de fournir les éléments de preuve en sa possession qui lui sont demandés par le groupe spécial au titre de l'article 13:1 du Mémoire d'accord.⁴⁵ Le fait de ne pas fournir les renseignements demandés autorise le groupe spécial à en tirer des déductions défavorables.⁴⁶ Le groupe spécial a, dans cette affaire, refusé de tirer des déductions défavorables du fait que le Canada n'avait pas fourni les renseignements demandés au titre de l'article 13:1 du Mémoire d'accord en faisant valoir que le Brésil n'avait pas présenté une argumentation *prima facie*⁴⁷, mais l'Organe d'appel a souligné que des déductions défavorables pouvaient être tirées indépendamment du fait qu'une argumentation *prima facie* ait ou n'ait pas été présentée. Ainsi:

Il convient de garder à l'esprit que, en l'absence de réfutation effective par la partie défenderesse (c'est-à-dire, dans le présent appel, le Membre invité à fournir les renseignements), une argumentation *prima facie* fait obligation au groupe spécial, en droit, de statuer en faveur de la partie plaignante présentant l'argumentation *prima facie*. [...] [U]n groupe spécial a un pouvoir discrétionnaire "ample et étendu" de déterminer *quand* il a besoin de renseignements pour régler un différend et *quels* sont les renseignements dont il a besoin. Un groupe spécial peut avoir besoin de ces renseignements avant ou après qu'un Membre plaignant ou un Membre défendeur a établi sa plainte ou son moyen de défense sur une base *prima facie*. Il peut, en fait, avoir besoin des renseignements demandés pour évaluer les éléments de preuve dont il dispose déjà en vue de déterminer si le Membre plaignant ou le Membre défendeur, suivant le cas, a établi une argumentation ou un moyen de défense *prima facie*.⁴⁸

57. Enfin, la situation particulière de la présente procédure au titre de l'article 21:5 influe également sur l'application du niveau de preuve. Le principal élément de preuve à la disposition du

⁴² Rapport de l'Organe d'appel, *Argentine - Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles* ("Argentine - Textiles et vêtements"), WT/DS56/AB/R, adopté le 22 avril 1998, paragraphe 62.

⁴³ *Ibid.* (pas d'italique dans l'original)

⁴⁴ Rapport de l'Organe d'appel, *Corée - Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée* ("Corée - Bœuf"), WT/DS161/AB/R-WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 142.

⁴⁵ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("Canada - Aéronefs"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphes 186 à 196.

⁴⁶ *Ibid.*, paragraphes 197 à 205.

⁴⁷ Rapport du groupe spécial, *Canada - Aéronefs*, tel que confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 9.181.

⁴⁸ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Aéronefs*, paragraphe 192.

Groupe spécial est la Loi sur le remplacement du régime FSC. Par rapport à la procédure initiale, il n'y a qu'une réunion du Groupe spécial à laquelle les parties peuvent demander et examiner des éléments de preuve factuels, outre la mesure de mise en œuvre elle-même.

58. S'agissant de l'application du niveau de preuve, le Groupe spécial devrait tenir compte de l'objectif énoncé dans le Mémoire d'accord, qui est de parvenir à un règlement rapide des différends commerciaux, ainsi que, tout particulièrement, des dispositions de mise en œuvre accélérée prévues à l'article 4 de l'*Accord SMC*. L'article 21:5 du Mémoire d'accord et l'article 4 de l'*Accord SMC* prévoient qu'une mesure de mise en œuvre est examinée dès qu'elle est adoptée. Cela ne laisse pas le temps d'en évaluer l'application dans la pratique. Ainsi, les CE pensent que les principes régissant l'évaluation et la pondération des éléments de preuve dans les procédures au titre de l'article 21:5 qui se rapportent à des subventions à l'exportation prohibées doivent veiller à ce que l'obligation de retrait de la subvention prévue à l'article 4:7 du Mémoire d'accord ne signifie pas simplement, dans la pratique, maintenir la subvention et déguiser la subordination aux exportations d'une manière qui ne peut être établie que longtemps après l'expiration du délai fixé pour le retrait.

4.2 Le régime de remplacement des FSC continue d'accorder des subventions

4.2.1 Le sens de "recettes abandonnées" et de "normalement exigibles"

59. Les États-Unis ont raison de considérer que les expressions "recettes abandonnées" et "normalement exigibles" à l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* sont la clé pour déterminer si le régime de remplacement des FSC donne lieu à une contribution financière et donc à une subvention.

60. Les CE notent avec satisfaction que les États-Unis reconnaissent en particulier que

Les termes du sous-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.⁴⁹

61. Cependant, les États-Unis ont ensuite fondamentalement mal compris ou déformé l'interprétation donnée par l'Organe d'appel de ces expressions dans la procédure initiale. Ils citent fréquemment le paragraphe 90 du rapport de l'Organe d'appel⁵⁰ mais omettent ostensiblement de mentionner le fait que l'Organe d'appel considérait que "normalement exigibles" se rapportait aux recettes qui seraient exigibles "*dans une situation différente*" ou "*dans une autre situation*" en vertu du système fiscal du Membre concerné. Les États-Unis omettent ces mots essentiels et s'arrangent pour conclure qu'il s'agit simplement de savoir si les impôts auraient été perçus "en l'absence de" la mesure en question.⁵¹

62. Les États-Unis ont tort de dire que l'Organe d'appel avait reconnu que le critère "en l'absence de" était applicable dans l'affaire FSC.⁵² L'Organe d'appel a affirmé que ce critère *fonctionnait* dans l'affaire FSC mais a ajouté ce qui suit:

Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant 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. Nous

⁴⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 63.

⁵⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 63 et 64. Les CE ont correctement cité le paragraphe 90 du rapport de l'Organe d'appel, et dans son intégralité, au paragraphe 30 de leur première communication écrite.

⁵¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 65.

⁵² Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 65.

notons, par conséquent, que, bien que le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial fonctionne en l'espèce, il pourrait ne pas fonctionner dans d'autres cas.⁵³

63. Le régime de remplacement des FSC est un régime fiscal qui s'efforce de "contourner" le critère "en l'absence de" exactement comme l'Organe d'appel avait craint qu'il le permette. Les CE notent que le Canada partage leur avis.⁵⁴

64. Le "point de référence normatif" cité par l'Organe d'appel est donc l'impôt qui serait exigible en vertu du système fiscal du Membre en question *dans une autre situation*, et non pas la règle interne qui serait applicable si la mesure en question n'existait pas.

4.2.2 La "règle juridique applicable" des États-Unis

65. La deuxième étape du raisonnement fallacieux des États-Unis, après la tentative de se dispenser de la prescription concernant la prise en compte des recettes qui seraient exigibles dans une autre situation (par exemple, la vente sur le marché intérieur), consiste à manipuler l'expression "règle juridique applicable".

66. Les États-Unis affirment ce qui suit:

conformément à la législation des États-Unis, la compétence fiscale du gouvernement est déterminée par la définition légale du "revenu brut"⁵⁵;

et ajoutent:

la définition du "revenu brut" est donc la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis.⁵⁶

67. Les CE contestent cette démarche. Tout d'abord, bien sûr, la démarche correcte est, comme elles l'ont expliqué plus haut, de comparer les recettes exigibles dans une situation à celles qui le sont dans une autre en vertu du système fiscal des États-Unis. Mais en second lieu, les États-Unis confondent les revenus effectivement assujettis à l'impôt en vertu de la loi américaine avec la compétence fiscale des États-Unis. Ils en arrivent à une conclusion ridicule d'après laquelle les Membres seraient autorisés à accorder toutes les subventions qu'il leur plairait d'accorder par le biais du système fiscal en recourant au dispositif simple qui consiste à exclure les revenus concernés de la définition du "revenu brut". De cette manière, le fait d'exclure du champ de l'impôt "les revenus tirés de la vente des produits textiles" ou les "revenus gagnés à l'exportation" en les excluant du "revenu brut" ne serait pas non plus une subvention!

68. En réalité, la "règle interne applicable" aux États-Unis au type de revenus en question, à savoir les revenus tirés par une société d'une activité commerciale, est que ces revenus peuvent être imposés s'il s'agit des revenus d'une société américaine ou s'ils ont "un lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis. Ce que l'on appelle l'"exclusion" des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt aux États-Unis est une dérogation à cette règle interne applicable. Le fait qu'il existe des "exceptions" à l'exclusion ne change rien à ce fait.

69. En tout état de cause, l'affirmation des États-Unis d'après laquelle:

⁵³ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91.

⁵⁴ Communication de tierce partie du Canada, paragraphe 28.

⁵⁵ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 69.

⁵⁶ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 71.

la règle applicable aux États-Unis ne confère plus le pouvoir général d'imposer les revenus extraterritoriaux⁵⁷

est tout simplement fausse. Les États-Unis imposent bel et bien les "revenus extraterritoriaux". Ce sont uniquement les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui sont exclus, et encore, sous réserve de certaines conditions, comme l'ont précédemment expliqué les CE à la section 3.2.

4.2.3 Comparaisons entre deux périodes de temps

70. Aux paragraphes 74 à 76 de leur première communication écrite, les États-Unis répondent à un argument que les CE n'ont jamais avancé, leur raisonnement étant que les Membres doivent avoir le droit de modifier leur système fiscal et que, ce faisant, ils n'abandonnent pas des recettes qui seraient normalement exigibles.

71. Le fait que les États-Unis ont mal compris la position des CE est encore plus manifeste au paragraphe 100 de leur première communication écrite, où ils déclarent ce qui suit:

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.

72. Les CE sont convaincues qu'il est évident pour le Groupe spécial que tel n'est pas leur argument. Les États-Unis n'auraient pas mal compris la position des CE s'ils avaient correctement décrit le critère établi par l'Organe d'appel – c'est-à-dire que la comparaison doit être faite entre les recettes exigibles en vertu du régime spécial et les recettes qui auraient été exigibles "dans une autre situation" en vertu de la règle interne *applicable* par le Membre en question. Pour les CE, il est évident que la comparaison doit être faite entre des situations qui ont lieu au même moment, non pas entre des situations présente et passée (ou présente et future).

73. Au demeurant, cela démontre plus avant qu'il n'est pas approprié d'appliquer une simple approche "en l'absence de la mesure" pour établir que les recettes qui auraient normalement été exigibles sont abandonnées.

4.2.4 Réponses des États-Unis aux arguments des CE

74. Les CE vont maintenant répondre de manière détaillée à la réponse donnée par les États-Unis aux arguments relatifs à ces questions figurant dans la première communication écrite des CE.

75. Tout d'abord, s'agissant de la question de savoir si le régime de remplacement des FSC est une exclusion ou une exemption, les CE notent que les États-Unis partagent en substance leur position. Pour être claires, les CE sont d'accord pour dire que:

... 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 plus à même de trancher que les responsables des CE.⁵⁸

76. L'argument important est celui qui est avancé par les États-Unis au paragraphe 88 de leur première communication écrite, où il est dit ce qui suit:

⁵⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 82 *in fine*.

⁵⁸ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 87.

... la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante. Selon le critère énoncé au sous-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.

77. Les CE sont d'accord et le disent au paragraphe 53 de leur première communication écrite, où elles affirment ce qui suit:

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*.

78. Sur ce point au moins les parties sont d'accord.

79. Les États-Unis répondent ensuite à ce qu'ils appellent "divers arguments pour dire que la Loi accorde une subvention parce que l'exclusion devrait être plus large" tout en reconnaissant également que les arguments des CE se rapportaient non pas au montant de la subvention mais aux conditions dans lesquelles elle était octroyée.⁵⁹ L'argument des États-Unis est que, s'il est possible de faire plus, ils doivent pouvoir faire moins. Ainsi, les États-Unis concluent ce qui suit:

Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier.⁶⁰

80. Là encore, les États-Unis semblent proclamer une charte du subventionnement. L'essence même d'une subvention est d'être accordée par les pouvoirs publics à certains mais pas à d'autres. Le principe "qui peut le plus peut le moins" peut s'appliquer au *montant* d'une exemption mais ne s'applique pas à la *portée* des exemptions (et ne peut pas non plus justifier la discrimination).

81. Pour défendre leur thèse d'après laquelle ils sont autorisés à exclure du champ de l'impôt une "catégorie" de revenus quelconque arbitrairement définie, s'ils le souhaitent, aux conditions de leur choix, sans pour autant qu'il s'agisse là d'une subvention, les États-Unis font valoir ce qui suit:

l'argument des CE selon lequel seule la non-imposition d'une catégorie "générale" ne relève pas du sous-alinéa ii) signifierait que la plupart des systèmes fiscaux européens sont des mécanismes de subventionnement. En interprétant le sous-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.⁶¹

82. Les États-Unis s'éloignent évidemment ici du texte de l'*Accord SMC* et se penchent sur l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay. Les CE aimeraient formuler deux observations.

83. Premièrement, la mesure dans laquelle les recettes normalement exigibles sont abandonnées dépend principalement du sens que l'on donne au mot "normalement". L'Organe d'appel a dit qu'il fallait faire une comparaison par rapport à un "point de référence normatif", c'est-à-dire par rapport aux recettes qui seraient exigibles dans une autre situation en vertu du système fiscal du Membre concerné. Les CE partagent ce point de vue et considèrent en outre que cette "autre situation" doit

⁵⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 89.

⁶⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 91.

⁶¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 94.

être une situation comparable. Ainsi, de l'avis des CE, il est par exemple impossible de comparer les gains à la loterie avec les revenus. Le fait que ces classes de revenus puissent être imposées différemment ne signifie pas que des recettes sont abandonnées.

84. Telle est la raison pour laquelle les CE ont fait valoir⁶² que différentes catégories de revenus pouvaient être imposées différemment si ces catégories étaient définies de manière générale, objective et neutre. Peut-être le mot "catégorie" n'est-il pas suffisamment précis à cette fin étant donné qu'il peut être défini de manière arbitraire (les États-Unis font valoir que les "revenus extraterritoriaux" ou plutôt les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont une "catégorie"). Il est peut-être plus exact de parler de "classes" ou de "types" de revenus. Ce qui importe, comme les CE l'ont affirmé plus haut, c'est de comparer ce qui est comparable. Les revenus provenant de la vente des biens représentent un type ou une classe de revenus. L'exportation et la vente sur le marché intérieur sont simplement des *situations différentes* dans lesquelles de tels revenus peuvent être obtenus ou gagnés.

85. En l'espèce, en vertu du régime de remplacement des FSC, les revenus tirés de la vente des produits par les entreprises commerciales sont imposés d'une manière si les produits sont destinés à une consommation finale hors des États-Unis et d'une autre s'ils sont destinés à une consommation finale aux États-Unis. De l'avis des CE, il ne s'agit pas là de catégories (au sens de classes ou de types) différentes de revenus bien pensées. En outre, comme l'ont souligné les CE dans leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC exclut du champ de l'impôt une partie des revenus tirés d'un seul fait imposable mais uniquement si ce fait imposable remplit rigoureusement certaines conditions.⁶³

86. Deuxièmement, la définition de la subvention donnée à l'article 1.1 de l'*Accord SMC* est manifestement très large. Outre la disposition relative aux recettes abandonnées, qui nous intéresse en l'espèce, la définition est également rédigée en des termes très larges à d'autres égards, couvrant par exemple tout transfert de fonds réel ou potentiel et même l'achat de biens par les pouvoirs publics dans les cas où un avantage est conféré. La limitation de la portée des disciplines est énoncée à l'article 1.2, qui prévoit que ces disciplines ne s'appliqueront qu'aux subventions spécifiques, au sens de l'article 2. Bien sûr, l'article 2.2 prévoit que les subventions relevant des dispositions de l'article 3 sont *réputées* être spécifiques. Ainsi, l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay de ne pas assujettir toutes les exemptions et conditions spéciales de la législation fiscale (et, au demeurant, des dispositions de nombreuses autres mesures) aux disciplines de l'*Accord SMC* est exprimée à l'article 1.2 et non pas à l'article 1.1.

87. Par conséquent, les CE maintiennent que, pour toutes les raisons énoncées aux paragraphes 46 à 61 de leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC entraîne l'abandon de recettes qui seraient en d'autres circonstances perçues.

4.2.5 *Les allégations factuelles des États-Unis*

88. Il reste un dernier argument des États-Unis. Aux paragraphes 100 à 106, les États-Unis semblent faire valoir que les CE n'ont pas démontré qu'il y avait eu la moindre perte de recettes et suggèrent même ce qui suit:

L'existence de la Loi dans le cadre du système fiscal américain pourrait amener ces sociétés [les sociétés étrangères] à structurer une partie de leurs opérations aux États-Unis de manière à ce que leur structure globale soit fiscalement avantageuse.⁶⁴

⁶² Première communication écrite des CE, paragraphes 57 à 61.

⁶³ Première communication écrite des CE, paragraphe 57.

⁶⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 102.

89. Les États-Unis rejettent la référence faite par les CE à l'étude du Bureau du budget du Congrès des États-Unis, présentée dans la pièce n° 8 des CE, au motif que cette étude compare les conséquences budgétaires du régime de remplacement des FSC avec celles du régime FSC dans le cadre de "l'ancien système fiscal mondial des États-Unis".⁶⁵

90. Les CE notent tout d'abord que les États-Unis ne contestent pas les chiffres qu'elles ont tirés de l'étude du Bureau du budget du Congrès. S'ils avaient voulu le faire, ou s'ils avaient souhaité contester les conclusions auxquelles semble aboutir cette étude, ils auraient dû produire les éléments de preuve qu'ils sont les seuls à avoir en leur possession sur les conséquences budgétaires du régime de remplacement des FSC. Les États-Unis ne l'ayant pas fait, le Groupe spécial doit supposer que ces chiffres signifient ce qu'ils semblent bien indiquer.

91. Les CE ont déjà expliqué que les États-Unis ont toujours un système fiscal mondial et que l'argument des États-Unis selon lequel des recettes ne sont pas abandonnées parce que la "limite de la compétence" du système fiscal américain a été modifiée n'est pas fondé.⁶⁶ Il semble donc que l'argument des États-Unis voulant que les CE n'aient pas démontré l'existence d'une perte de recettes partage le même sort que leur argument d'après lequel il n'y a pas eu abandon de recettes.

92. Au cas où les États-Unis feraient valoir que l'étude du Bureau du budget du Congrès est insuffisante parce qu'elle compare la situation avec celle qui existait en vertu du régime FSC, les CE joignent également au titre de leur pièce n° 11 un extrait des estimations budgétaires du Trésor des États-Unis pour l'exercice financier 2001 intitulé Estimations totales des pertes de recettes au titre de l'impôt sur le revenu, lequel donne les chiffres concernant les pertes de recettes FSC pour les exercices financiers 1999 à 2005. Étant donné que les chiffres relatifs aux pertes de recettes figurant dans l'étude du Bureau du budget du Congrès mentionnée par les CE dans leur première communication écrite se fondent sur une comparaison avec la situation qui existait en vertu du régime FSC, le montant total des recettes abandonnées au titre du régime de remplacement des FSC est obtenu en ajoutant à ces chiffres les montants indiqués dans le tableau de la pièce n° 11 des CE.

93. En l'absence d'éléments de preuve contraires fournis par les États-Unis, il doit être présumé que les chiffres relatifs aux recettes figurant dans l'étude du Bureau du budget du Congrès tenaient compte de tout accroissement possible des recettes exigibles des sociétés payant aux États-Unis un impôt qu'elles n'auraient autrement versé. En tout état de cause, un tel effet ne peut que représenter une petite partie des recettes abandonnées.

94. L'une des raisons à cela est que les règles du Code des impôts des États-Unis relatives aux sociétés étrangères contrôlées ("CFC") ont précisément pour objet d'empêcher le chalandage fiscal. Une filiale de vente enregistrée dans un pays X, qui a acheté des produits à la société mère des États-Unis, puis a effectué des transactions de vente dans un pays Y en tirerait ce que le Code des impôts définit à l'article 954 d) comme étant des "revenus provenant des ventes des sociétés installées à l'étranger". En général, en vertu des règles applicables aux CFC, la société mère des États-Unis serait tenue d'inclure ce montant dans son revenu imposable, qu'il lui soit effectivement imputé ou non.

95. En tout état de cause, à supposer que ce point n'ait pas été pris en compte dans l'étude, c'est aux États-Unis qu'il reviendrait de produire les éléments de preuve contraires, qu'ils sont les seuls à avoir en leur possession. Dans la mesure où ils ne l'ont pas fait, le Groupe spécial doit présumer que les chiffres signifient ce qu'ils semblent bien vouloir dire. Par ailleurs, aux fins de la présente procédure au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord, il importe seulement que des recettes aient été abandonnées; le montant précis ne doit pas en être établi.

⁶⁵ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 106.

⁶⁶ Section 3.2 ci-dessus.

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

96. Les CE ont déjà formulé des observations sur la manière incomplète dont les États-Unis ont répondu aux arguments qu'elles présentaient dans leur première communication écrite.⁶⁷ Les CE ont également déjà présenté des observations⁶⁸ sur un certain nombre de déclarations trompeuses ou fausses faites par les États-Unis au sujet du régime de remplacement des FSC. Bien d'autres affirmations de ce type sont faites par les États-Unis lorsqu'ils tentent de justifier que le régime de remplacement des FSC n'est pas subordonné aux résultats à l'exportation ou n'est pas accordé spécifiquement au titre des exportations, par exemple que ce régime n'est "pas lié aux exportations"⁶⁹ ou que l'exportation est "purement fortuit[e]".⁷⁰

97. Les CE ne formulent pas d'autres observations sur ces déclarations mais, dans la présente section, répondront à l'analyse faite par les États-Unis de leur législation au regard de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* ainsi qu'aux observations formulées par les États-Unis au sujet de l'analyse des CE.

4.3.1 La différence fondamentale entre les CE et les États-Unis

98. Les États-Unis ont raison de dire qu'il existe une différence de "cadre analytique"⁷¹ entre les CE et les États-Unis. Toutefois, c'est le cadre analytique des États-Unis qui ne correspond pas à l'*Accord SMC*, et non pas celui des CE.

99. L'argument des États-Unis est qu'il existe divers autres moyens ("une large gamme de transactions étrangères") permettant à une société de bénéficier de revenus exclus et que cela n'est donc pas subordonné aux exportations. D'après les États-Unis, il s'agit notamment de⁷²:

- 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, l'échange ou 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; ou
- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.

100. Les États-Unis concluent que cela permet à "toutes sortes de contribuables" de percevoir "des revenus extraterritoriaux".⁷³

⁶⁷ Sections 2.1 et 2.2 ci-dessus.

⁶⁸ Section 3 ci-dessus.

⁶⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 120.

⁷⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 116.

⁷¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 130.

⁷² Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 118.

⁷³ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 119.

101. Une première observation que les CE tiennent à formuler au sujet de cet argument est que, pour l'essentiel, cette impressionnante liste se rapporte aux services. Comme l'ont fait valoir les CE dans leur première communication écrite (argument, comme cela a été indiqué plus haut⁷⁴, dont les États-Unis n'ont fait aucun cas), une subvention qui est subordonnée aux exportations pour les produits ne peut cesser de l'être uniquement parce qu'elle est accordée dans d'autres circonstances, qui sont différentes, pour la fourniture de services à l'étranger.⁷⁵

102. L'argument des CE est qu'il convient de comparer ce qui est comparable. Pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises.

103. Dans le monde réel (et telle est bien la perspective dans laquelle a été rédigé l'*Accord SMC* et dans laquelle la subordination doit être évaluée), les entreprises ne commencent pas par avoir un désir de se procurer des revenus bénéficiant de l'exclusion, pour ne considérer qu'ensuite les diverses options disponibles à cette fin, comparant alors l'intérêt que présentent la vente sur le marché intérieur et l'exportation des marchandises qu'elles ont produites ou qu'elles envisagent de produire. Si on considère les marchandises et le lieu où elles sont produites, les entreprises n'ont alors d'autre option que d'exporter pour pouvoir bénéficier du régime.

104. D'après le "cadre analytique" des États-Unis, par contre, les entreprises sont censées comparer l'option que représente le fait de se procurer des revenus bénéficiant de l'exclusion en exportant des produits fabriqués aux États-Unis avec celle que représente le fait de gagner de tels revenus en vendant à l'étranger des produits fabriqués à l'étranger. Étant donné que les entreprises ont pour objectif de réaliser un bénéfice en vendant les produits qu'elles fabriquent et non pas simplement de gagner "des revenus exclus", tel n'est pas vraiment le choix qui s'offre à elles. Cela apparaît également clairement dans le fait que le cadre analytique des États-Unis ne répond pas à la question de savoir ce qu'il va advenir des produits fabriqués aux États-Unis si l'on obtient des revenus exclus en vendant des produits d'origine étrangère à l'étranger. À supposer que les produits fabriqués aux États-Unis ne soient pas détruits, le producteur a encore le choix de les exporter ou de les vendre sur le marché intérieur. S'il choisit la première de ces solutions, il bénéficiera de revenus exclus (additionnels), s'il choisit la deuxième, il ne le pourra pas. Le cadre analytique des États-Unis ne correspond pas au choix réel qui doit être fait.

105. Pour montrer que c'est l'approche des CE qui est requise aux termes de l'*Accord SMC*, les CE ont énoncé dans leur première communication écrite un certain nombre de raisons contextuelles pour lesquelles la comparaison devrait être faite avec la vente des mêmes produits sur le marché intérieur (et non pas de produits différents à l'étranger).⁷⁶ Les États-Unis n'ont avancé aucune raison pour expliquer pourquoi leur cadre analytique devrait être utilisé. Ils se contentent de critiquer certains des arguments contextuels des CE (mais pas tous, loin de là). L'argument auquel les États-Unis choisissent de répondre est la référence faite par les CE aux points d), f), g), h) et l) de la Liste exemplative comme exemples de cas où le point de référence est la vente des produits sur le marché intérieur. Les États-Unis prétendent⁷⁷ que la comparaison faite dans ces points de la Liste exemplative a pour objet de déterminer la contribution financière.

106. Les États-Unis ont tort. Par exemple, au point f), une comparaison claire est établie entre l'assiette des impôts de nature intérieure et celle qui est liée aux exportations pour déterminer s'il y a subordination aux exportations. La contribution financière découle déjà de l'obligation qu'il y ait des "déductions spéciales".

⁷⁴ Section 2.1.

⁷⁵ Première communication écrite des CE, paragraphe 102.

⁷⁶ Première communication écrite des CE, paragraphes 85 à 98.

⁷⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 131.

107. L'argument des États-Unis est en tout état de cause étrange étant donné que "contribution financière" est définie à l'article 1.1 de l'*Accord SMC* et que la Liste exemplative de l'Annexe I ne sert qu'à illustrer la subordination aux exportations. Comme l'a fait remarquer l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – FSC*, la Liste exemplative est pertinente pour déterminer ce que sont des subventions à l'exportation prohibées, et non pour déterminer ce qu'est une subvention (et donc ce qu'est une contribution financière). Par contre, le fait que les comparaisons se rapportent aussi dans bien des cas à la question de la contribution financière montre simplement que le point de référence servant à établir la subordination devrait être le même que celui qui sert à établir la contribution financière.

108. Tout comme dans les exemples de la Liste exemplative, le point de référence pertinent pour évaluer l'existence d'une contribution financière en l'espèce est le même que celui qui sert à établir la subordination aux exportations – c'est "une autre situation", comme l'a dit l'Organe d'appel.

109. Dans le cas de l'exportation de produits américains, l'"autre situation" qui sert à évaluer s'il y a contribution financière est une situation dans laquelle les produits ne sont pas exportés, c'est-à-dire qu'ils sont vendus sur le marché intérieur. La même comparaison doit être faite pour évaluer la subordination aux exportations.

110. L'erreur des États-Unis se traduit également par le fait qu'ils considèrent à maintes reprises que les exportations sont une sous-catégorie des "transactions à l'étranger"⁷⁸ et que les revenus tirés des exportations sont une sous-catégorie des "revenus réalisés à l'étranger".⁷⁹ Il n'en est pas ainsi. En réalité, les exportations sont une sous-catégorie du total des ventes d'une société et les revenus tirés des exportations sont une sous-catégorie des revenus tirés du total des ventes.

4.3.2 *Question de savoir s'il existe des conditions "de remplacement" qui permettent de bénéficier du régime de remplacement des FSC*

111. Les États-Unis ont mal compris l'argument des CE lorsqu'ils allèguent que la position de ces dernières est que le mot "autres" dans la phrase "subordonnées, ... soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation", à l'article 3.1 a)⁸⁰, signifie "de remplacement" et non pas "additionnelles".

112. Les CE ne prennent pas position sur le sens du mot "autres" dans l'expression ci-dessus. Elles se contentent d'affirmer qu'il n'est pas nécessaire pour leur argumentation que le mot "autres" signifie "de remplacement". L'argument des CE est simplement qu'une subvention subordonnée aux

⁷⁸ Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 114, où il est dit que:

Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion du champ de l'impôt pour les revenus provenant de toutes les transactions à l'étranger qui remplissent les conditions requises, et pas seulement des exportations.

Un autre exemple intéressant se trouve au paragraphe 126, qui dit:

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.

Les exportations sont visées par la Loi sur le remplacement du régime FSC, qu'il s'agisse ou non de transactions effectuées à l'étranger.

⁷⁹ Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 25, où il est dit:

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.

⁸⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 134 et 135.

exportations dans certaines circonstances ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres situations qui ne nécessitent pas d'exporter.⁸¹ Les CE ont donné deux illustrations de ce principe⁸² que les États-Unis se sont ingénies à ne pas prendre en compte, comme cela a déjà été mentionné précédemment.⁸³

113. Un propriétaire de produits américains n'a pas d'autre moyen pour obtenir une subvention à la vente de ses produits au titre de la Loi sur le remplacement du régime FSC. L'exportation est une condition *nécessaire* pour bénéficier du régime de remplacement des FSC en de telles circonstances et il y a donc bien là subordination aux exportations. Cela découle directement du sens ordinaire de "subordonnées" et ne dépend pas des mots "parmi plusieurs autres conditions", qui n'ont réellement de pertinence que pour l'observation des CE d'après laquelle les États-Unis semblaient considérer qu'il y avait subordination aux exportations dans les cas où l'exportation était réellement une condition de remplacement dans les règlements relatifs aux droits compensateurs du Département du commerce des États-Unis.⁸⁴

4.3.3 *Les observations formulées par les États-Unis au sujet des arguments des CE relatifs à la subordination de facto aux exportations*

114. Dans la section V.C.4 (paragraphe 137 à 150) de leur première communication écrite, les États-Unis répondent aux arguments subsidiaires des CE (section 3.3.5, paragraphes 131 à 145 de la première communication écrite des CE) d'après lesquels, même si les autres arguments des CE n'aboutissent pas, le régime de remplacement des FSC doit être considéré comme étant *de facto* subordonné aux exportations parce que l'on ne peut s'attendre à ce que le recours au régime de remplacement élargi soit courant dans la pratique.

115. Les CE ont donné toute une série de raisons expliquant pourquoi il en serait ainsi. Les États-Unis n'ont répondu qu'en partie à leur argumentation, comme les CE vont maintenant l'expliquer.

116. Les États-Unis ont formulé trois observations, auxquelles les CE vont maintenant répondre, au sujet de cet argument relatif à la subordination *de facto* aux exportations: à savoir, qu'il n'est pas toujours nécessaire de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales"; que les sociétés étrangères peuvent faire un tel "choix" sans accroître leurs obligations fiscales; et que ce choix a été prévu pour favoriser l'équité en matière de fiscalité.

4.3.3.1 L'argument des États-Unis voulant que le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" ne soit pas toujours nécessaire

117. Les CE sont d'accord avec les États-Unis⁸⁵ pour dire qu'il n'est pas nécessaire de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales", à savoir qu'une société étrangère choisisse d'être traitée comme une société américaine aux fins de l'imposition aux États-Unis, si la fabrication à l'étranger est réalisée par une succursale d'une société américaine. Dans de tels cas, la société américaine est déjà assujettie à l'impôt aux États-Unis en tant que société nationale. Elle est donc déjà "assimilée aux sociétés nationales". Les CE n'ont jamais avancé la moindre hypothèse contraire.

⁸¹ Première communication écrite des CE, paragraphe 123.

⁸² Première communication écrite des CE, paragraphes 124 à 126.

⁸³ Section 2.1 ci-dessus.

⁸⁴ Les CE notent avec satisfaction qu'à la note de bas de page 117 de leur communication les États-Unis ne considèrent pas que les règlements relatifs aux droits compensateurs de leur Département du commerce ne peuvent pas modifier l'interprétation de l'*Accord SMC*, mais elles se demandent encore s'ils les considèrent compatibles avec l'*Accord SMC*.

⁸⁵ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 138 à 141.

118. Il est toutefois crucial de noter que les situations dans lesquelles la fabrication à l'étranger est réalisée par une succursale d'une société américaine ne manquent pas d'être relativement bien moins courantes que celles dans lesquelles la société américaine décide d'établir une filiale dans le pays étranger pour exercer de telles activités. Sans nul doute, le choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger dépend dans chaque cas de circonstances particulières, mais il existe généralement des raisons à la fois fiscales et commerciales qui expliquent la préférence générale pour la forme juridique d'une filiale.

119. Premièrement, et c'est là peut-être le point le plus important, du point de vue d'une société américaine, il est essentiel de tenir compte du fait que les bénéfices ordinaires d'une succursale à l'étranger sont assujettis à l'impôt courant par l'entremise de la société sise aux États-Unis. Une filiale à l'étranger n'est assujettie à l'impôt sur ces bénéfices que dans son pays de résidence, l'imposition aux États-Unis étant différée jusqu'à ce que les bénéfices soient rapatriés (sous forme de dividendes) aux actionnaires des États-Unis. Le régime de remplacement des FSC n'a pas apporté de modification fondamentale à cet égard étant donné que l'exclusion n'est que partielle et qu'elle concerne uniquement "les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". L'avantage potentiel que représente le report de l'imposition jusqu'au moment où une filiale à l'étranger verse les dividendes reste, cependant, à la disposition des sociétés américaines qui décident de donner à de telles opérations de fabrication à l'étranger la structure juridique d'une filiale.

120. Deuxièmement, un facteur critique qui influe souvent sur la décision d'opter pour une succursale ou pour une filiale est qu'une succursale n'est pas une entité juridique distincte et ne jouit donc pas d'une protection séparée en matière de responsabilité limitée, c'est-à-dire distincte de celle de la société dont elle fait partie intégrante. Par ailleurs, une filiale locale peut représenter un avantage commercial par rapport à une succursale car elle est plus étroitement identifiée au marché local.

121. Troisièmement, la forme juridique d'une personne morale distincte constituée dans le pays étranger peut souvent être une condition préalable absolue pour pouvoir être autorisé à effectuer la totalité des transactions nécessaires aux opérations de fabrication. Il n'est pas rare, par exemple, que les dispositions légales du pays d'accueil empêchent une entité étrangère d'acquérir des biens immobiliers, tels que le terrain sur lequel doit être construite une usine de fabrication.

122. Quatrièmement, il n'est pas rare non plus que les dispositions légales ou la pratique habituelle du pays d'accueil (où est située une succursale) exigent la divulgation des états financiers annuels de toute l'entreprise. Cela peut alors entraîner une charge administrative additionnelle et aboutir à des litiges fastidieux au sujet de l'imputation correcte des bénéfices de la succursale.

123. Cinquièmement, dans le cas où les opérations sont effectuées par une succursale, il y a de nombreux domaines potentiels dans lesquels des litiges peuvent subvenir au sujet de l'imputation correcte des bénéfices à la succursale. Un exemple typique en est l'affectation et la déductibilité des dépenses encourues au siège mais néanmoins en partie pour le compte de la succursale (par exemple frais de commercialisation, de publicité, dépenses de direction et frais généraux d'administration). De surcroît, les deux entités fiscales en question peuvent accorder un traitement différent à diverses classes de revenus, par exemple en matière de conversion des monnaies aux fins de l'imposition. Il peut être difficile de régler de tels différends entre entités fiscales en application des discussions des accords mutuels (ou, plus justement, malgré ces dernières). Une entité qui, en tant que succursale, n'est pas dotée de la personnalité morale n'est habituellement pas, aux termes des conventions relatives à la double imposition, considérée comme résidente de l'État dont elle est un établissement stable et ne bénéficie donc généralement pas des avantages conférés par ces conventions, à moins que des règles spécifiques n'aient été adoptées à cet effet.⁸⁶

⁸⁶ Une telle règle relative à la non-discrimination se retrouve au paragraphe 3 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

124. Sixièmement, il peut y avoir des incitations fiscales locales qui ne s'appliquent qu'aux sociétés localement constituées en tant que personnes morales (à savoir uniquement aux filiales et non pas aux succursales), et qui peuvent aussi influencer sur le choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger.

125. Les CE considèrent donc que la possibilité pour les succursales étrangères des sociétés américaines de bénéficier de la subvention de remplacement élargie n'a guère de signification dans la pratique.

4.3.3.2 L'argument des États-Unis d'après lequel les sociétés étrangères peuvent faire le "choix de l'assimilation aux entreprises nationales" sans accroître leurs obligations fiscales

126. Les CE peuvent également convenir qu'il peut y avoir des circonstances dans lesquelles une société étrangère peut faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" sans accroître ses obligations fiscales. Les États-Unis ont tort de dire que les CE ont pris le contraire pour hypothèse.⁸⁷

127. L'argument des CE est simplement le suivant:

- a) les États-Unis n'imposent normalement pas les sociétés étrangères plus lourdement que les sociétés nationales;
- b) on ne peut s'attendre à ce que les pays étrangers imposent moins lourdement leurs sociétés simplement parce qu'elles font le "choix de l'assimilation aux sociétés américaines";

de ce fait, faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" n'entraînera que rarement une réduction de la charge fiscale et ne sera que rarement avantageux.

128. Les États-Unis ont raison de dire que les sociétés étrangères qui font le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis peuvent prétendre, tout comme les sociétés américaines, à des crédits d'impôt pour les impôts acquittés à l'étranger. Par conséquent, dans les cas où le taux de l'impôt étranger est *supérieur ou juste égal* à celui des États-Unis, ces sociétés pourront bénéficier aux États-Unis d'un crédit intégral de l'impôt étranger. (La raison pour laquelle les CE utilisent le mot "pourront" est qu'en réalité les choses risquent d'être compliquées par les méthodes différentes de calcul de l'impôt – par exemple les règles concernant les déductions, le montant des amortissements déductibles de l'impôt, la question de savoir si des classes de revenus différentes sont en fait assujetties à l'impôt et de nombreuses autres règles.)

129. Même dans les cas où il est possible pour une société de conclure qu'il est peu probable que faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis entraîne une *augmentation* de la charge fiscale globale, cela signifie simplement qu'il n'y aura pas de *sanction* immédiate pour cette société. Cela ne persuadera manifestement pas une société de faire un tel choix. Il est probable qu'un *avantage fiscal* ne découlera du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" que dans des circonstances spéciales, notamment parce que l'existence du régime de remplacement des FSC entraînera en premier lieu la perte de la possibilité de *différer* l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger.

130. L'argument principal des CE n'est cependant pas pris en compte par les États-Unis, à savoir que l'on ne peut pas s'attendre à ce que l'avantage mineur que pourra parfois tirer une société du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis soit plus important que les inconvénients ci-après:

⁸⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 137.

- les obligations déclaratives et la charge administrative supplémentaires que représente le fait d'être pleinement assujetti à une compétence fiscale additionnelle;
- l'obligation d'abandonner *tous* les avantages accordés par les États-Unis en vertu de *toutes* les conventions⁸⁸;
- dès lors qu'elle fait le choix de l'assimilation aux sociétés nationales, la société étrangère voit ses gains (les bénéfiques non distribués d'une filiale à l'étranger d'une société américaine) immédiatement assujettis à l'impôt aux États-Unis⁸⁹;
- le fait que la révocation du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" donnera lieu à une obligation fiscale additionnelle et imprévisible découlant des cessions présumées d'actifs en vertu des articles 367 et 354 du Code des impôts⁹⁰;
- les conflits que peuvent susciter pour les sociétés étrangères dans leur propre pays le fait de respecter les prescriptions fiscales des États-Unis, et l'application des conventions relatives à la double imposition⁹¹;
- le fait que les États étrangers peuvent s'opposer à ce que leurs sociétés soient assujetties à la compétence des États-Unis de cette manière et les empêchent de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés américaines"⁹²;
- la nécessité de garantir que la limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère est respectée.⁹³

131. Pour toutes ces raisons, les CE maintiennent que, compte tenu de l'obligation d'"assimilation aux sociétés américaines", le recours à la subvention de remplacement élargie ne manquera pas d'être rare et que le régime de remplacement des FSC est, pour le moins *de facto*, subordonné aux résultats à l'exportation.

4.3.3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" a été prévu pour assurer l'équité fiscale

132. Aux paragraphes 147 à 150 de leur première communication écrite, les États-Unis font valoir que l'objet de la Loi sur le remplacement du régime FSC est d'"uniformiser le traitement des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger, que ce soit dans le cadre de succursales ou de sociétés". Ils font également valoir que les restrictions imposées en ce qui concerne l'utilisation de ce régime par les sociétés étrangères découlent du fait ci-après:

En rédigeant la Loi, le Congrès a voulu empêcher les contribuables d'invoquer abusivement l'exclusion du champ de l'impôt pour les revenus faisant l'objet d'un report d'impôt.⁹⁴

Et aussi du fait ci-après:

⁸⁸ Première communication écrite des CE, paragraphe 135.

⁸⁹ Première communication écrite des CE, paragraphe 138.

⁹⁰ Première communication écrite des CE, paragraphes 136 à 138.

⁹¹ Première communication écrite des CE, paragraphes 139 à 141.

⁹² Première communication écrite des CE, paragraphes 142 et 143.

⁹³ Première communication écrite des CE, paragraphes 144.

⁹⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 148.

[Ces articles] 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.⁹⁵

133. Les CE ne souhaitent pas spéculer sur l'intention qui était celle du Congrès mais aimeraient simplement souligner quelques faits objectifs:

- les situations juridiques et factuelles des succursales et des filiales étrangères sont complexes et diverses. Les CE ont signalé plusieurs facteurs qui influent sur le choix de l'une ou de l'autre de ces modalités. Uniformiser le traitement fiscal dans l'un et l'autre cas n'influera que partiellement sur l'équilibre global. En tout état de cause, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne prévoit pas cela. Pour ne donner qu'un exemple, seules les sociétés étrangères qui choisissent d'être assimilées aux sociétés américaines sont tenues d'abandonner tous les avantages accordés par les États-Unis en vertu de toutes les conventions;
- que ce soit délibéré ou non, les obstacles auxquels se heurtent les fabricants étrangers bénéficiant de la subvention de remplacement élargie sont, comme on l'a expliqué plus haut, considérables;
- le régime FSC a une signification plus importante pour les exportateurs américains puisque le régime FSC incompatible avec les règles de l'OMC est remplacé par un régime arithmétiquement identique.

134. Les CE estiment qu'en toute objectivité le principal objet du régime de remplacement des FSC ne peut qu'être le maintien des avantages du régime FSC pour les exportateurs américains.

4.3.3.4 Éléments de preuve

135. Dans le titre de la section V.C.5 de leur première communication écrite, les États-Unis⁹⁶ font valoir que les CE n'ont pas fourni d'*éléments de preuve* démontrant que les subventions de remplacement sont subordonnées aux exportations. Sans comprendre entièrement quel est l'argument des États-Unis, les CE aimeraient avancer deux points.

136. Premièrement, les CE estiment qu'elles ont établi au moyen de l'argumentation présentée dans leur première communication, et développée ci-dessus, que les subventions de remplacement sont subordonnées aux exportations.

137. Ces arguments se fondent sur le texte et la structure de la Loi sur le remplacement du régime FSC et sur d'autres lois. Les États-Unis ont la responsabilité de réfuter ces arguments et, si nécessaire, de produire des éléments de preuve. Les CE ont énoncé leurs vues sur le niveau de preuve et la charge de la preuve à la section 4.1 ci-dessus. On ne peut leur demander de fournir des éléments de preuve qu'il incombe aux États-Unis de produire.

138. Deuxièmement, si les États-Unis sous-entendent que la preuve *factuelle* doit être faite que des sociétés spécifiques ont effectivement été tenues d'exporter, les CE rejettent cette affirmation parce qu'elles attaquent la Loi sur le remplacement du régime FSC *en tant que telle*.

⁹⁵ Paragraphe 150.

⁹⁶ Précédant le paragraphe 151.

4.4 Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au sens du point e) de la Liste exemplative

139. Dans la section 3.4 (paragraphe 147 à 158) de leur première communication écrite, les CE font valoir que leur conclusion voulant que les subventions de remplacement soient des subventions à l'exportation prohibées est confirmée par le point e) de la Liste exemplative, qui définit une subvention à l'exportation de la manière suivante:

Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale acquittées ou dues par des entreprises industrielles ou commerciales (notes de bas de page omises).

140. Les États-Unis répondent à cet argument de manière indirecte dans leur introduction concernant leur moyen de défense relatif à la double imposition. Ils sont d'avis⁹⁷ que la Liste exemplative n'élargit pas la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) et concluent de la manière suivante que

Pour qu'il [le point e)] s'applique, les avantages fiscaux considérés doivent être subordonnés aux exportations au sens de l'article 3.1 a).⁹⁸

141. La position des États-Unis est donc que la Liste exemplative ne peut que *réduire* le champ d'application de la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) en application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*⁹⁹, et non pas l'élargir.

142. Les CE rejettent cette affirmation des États-Unis. Les mots "y compris" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* ne doivent pas être entendus comme signifiant que la Liste exemplative ne peut pas élargir le sens ordinaire de la première partie de l'article 3.1 a). Ils peuvent également signifier que les subventions à l'exportation définies dans l'Annexe I sont *présumées* visées par la prohibition des subventions à l'exportation.

143. Les États-Unis citent le dictionnaire de manière partielle lorsqu'ils disent

Le verbe "comprendre" signifie "contenir dans un ensemble" ou "faire entrer dans une classe ou catégorie".¹⁰⁰

144. Le verbe "comprendre" peut également signifier, d'après le même dictionnaire:

contenir par implication, concerner¹⁰¹

et, de manière encore plus pertinente, la clause "y compris" est définie comme signifiant

pris en compte, inclus.¹⁰²

Par conséquent, les termes "y compris" peuvent également signifier "prenant en compte", "contenant par implication" et donc "englobant". De fait, le même dictionnaire donne également "comprendre" comme l'un des sens de "englober".

⁹⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 158 à 161.

⁹⁸ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 161 *in fine*.

⁹⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 156.

¹⁰⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 160.

¹⁰¹ New Oxford Shorter English Dictionary (1997 – version sur CD-ROM).

¹⁰² *Id.*

145. Ce dernier sens des mots "y compris" (à savoir "englobant" ou "prenant en compte") est confirmé et, au demeurant, requis, par le *contexte*. La note de bas de page 5 exclut expressément du champ d'application de la prohibition les mesures mentionnées à l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation. Si la Liste exemplative pouvait seulement *restreindre* et non pas *élargir* la prohibition, il n'aurait pas été nécessaire d'inclure les mots "y compris" celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I" à l'article 3.1 a) qui deviendraient alors redondants, un résultat dont l'Organe d'appel a maintes fois clairement dit qu'il n'était pas acceptable.¹⁰³

146. Le sens des mots "y compris" est également requis par *l'objet et le but* de l'Accord SMC.

147. L'un des objectifs des négociations du Cycle d'Uruguay, auquel les États-Unis étaient particulièrement attachés, était d'introduire des disciplines plus efficaces pour certaines subventions considérées particulièrement pernicieuses – les subventions à l'exportation et les subventions au remplacement des importations. Cela peut être démontré par le fait que ces subventions sont, à la différence d'autres subventions, *prohibées* et qu'elles peuvent donner lieu à une action sans qu'il soit nécessaire d'en prouver les effets défavorables.¹⁰⁴ Cela est également évident lorsqu'on voit les délais plus courts¹⁰⁵, les procédures plus rapides¹⁰⁶ et les sanctions¹⁰⁷ énoncés à l'article 4 de l'Accord SMC.

148. L'intention des parties, quand elles ont ajouté l'Annexe I, n'était pas de faire en sorte que tout ce qui n'était pas préalablement prohibé soit désormais exonéré (ce qui ne représenterait *aucun progrès*). Il s'agissait de s'assurer que ce qui était préalablement prohibé le reste (ce qui signifie *pas de retour en arrière*). Les parties ont ajouté la note de bas de page 5 pour être sûres que seules les mesures *mentionnées* (c'est-à-dire *désignées*) dans la Liste exemplative comme n'étant pas des subventions à l'exportation, seraient exonérées. Si la Liste exemplative exonérait des mesures qui ne sont tout simplement pas désignées comme étant des subventions à l'exportation, les termes généraux de l'article 3.1 a) ne s'acquitteraient pas de leur fonction fondamentale, qui est d'introduire des disciplines plus rigoureuses.

149. Par conséquent, les CE maintiennent que

- soit le point e) est pertinent en tant que source distincte de prohibition des subventions à l'exportation;
- soit il faut lire l'expression "subventions subordonnées ... aux résultats à l'exportation" à l'article 3.1 a) comme incluant, pour le moins en ce qui concerne les mesures d'imposition directe, les subsides accordés spécifiquement au titre des exportations.

150. Dans l'un et l'autre cas, les arguments présentés par les CE à cet égard dans leur première communication écrite restent valides et le point e) de la Liste exemplative confirme que le régime de remplacement des FSC donne lieu à des subventions à l'exportation prohibées.

¹⁰³ Voir par exemple le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes*, WT/DS58/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 131, et les autres sources citées dans cette affaire.

¹⁰⁴ Voir l'article 5 de l'Accord SMC.

¹⁰⁵ Les délais sont généralement la moitié de ceux qui sont applicables dans d'autres différends.

¹⁰⁶ Par exemple, un groupe spécial peut être établi à la première demande – article 4.4 de l'Accord SMC.

¹⁰⁷ L'article 4.7 de l'Accord SMC exige que le Membre qui accorde la subvention "la retire sans retard".

4.5 Le régime de remplacement des FSC accorde des subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC

4.5.1 Note de bas de page 5 de l'Accord SMC

151. Les États-Unis se réfèrent d'abord à la note de bas de page 5 de l'Accord SMC¹⁰⁸, laquelle dit ce qui suit:

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.

Cette référence n'est pas entièrement claire. Les États-Unis ne précisent pas quel point de l'Annexe I de l'Accord SMC énoncerait que les subventions de remplacement ne sont pas "prohibées".

152. Dès lors qu'il semble être fait allusion au point e) de l'Annexe I, et en particulier à la référence concernant la "double imposition" de la note de bas de page 59, l'hypothèse retenue par les CE, l'argument est examiné à la section 4.6 ci-après.

4.5.2 Le sens de "subordonnées" et de la prescription relative à la "teneur en éléments d'origine nationale"

153. Ensuite, les États-Unis soulignent également que le mot "subordonnées" a le même sens à l'alinéa a) et à l'alinéa b) de l'article 3.1 de l'Accord SMC, et en particulier qu'il signifie "conditionnelles" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".¹⁰⁹

154. Les États-Unis en déduisent que la subvention de remplacement de base n'est pas "subordonnée" au sens de l'article 3.1 b) parce que, de leur avis, il n'est pas prescrit de manière affirmative d'utiliser des articles fabriqués aux États-Unis ou interdit d'utiliser plus qu'une quantité fixée d'articles importés.

155. Il sera déjà évident pour le Groupe spécial que les CE conviennent que "subordonnées" signifie la même chose à l'alinéa a) et à l'alinéa b) de l'article 3.1 et notamment "dépendant, pour exister".¹¹⁰ En annexe à leur première communication écrite, les CE ont précisément indiqué des cas dans lesquels la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" prévue par la Loi sur le remplacement du régime FSC rendra nécessaire l'utilisation d'articles américains. Dans leur première communication, elles l'ont fait pour certains secteurs de production. Dans la présente communication, elles explicitent davantage ces données en fournissant des renseignements concernant des sociétés.

156. Les CE notent que, dans une tentative de réfuter l'allégation des CE, les États-Unis présentent une allégation très générique d'après laquelle, en vertu de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, "un bien peut satisfaire à cette prescription même s'il contient 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère".¹¹¹

157. Il est assez ironique de voir que, plus loin dans leur communication, les États-Unis soutiennent que, pour établir le bien-fondé de leur argument au titre de l'article 3.1 b), les CE ont la charge de prouver comment la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fonctionne au niveau individuel de chaque société, alors qu'ils élaborent pour eux-mêmes ce niveau de preuve

¹⁰⁸ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 196.

¹⁰⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 198.

¹¹⁰ Première communication écrite des CE, paragraphes 166, 83.

¹¹¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

modeste. En tout état de cause, l'allégation des CE ne se rapporte pas à un "bien" hypothétique et non précisé. Les CE n'ont pas fait valoir que pour tout bien pouvant éventuellement être produit par les bénéficiaires du régime de remplacement des FSC, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère imposera l'utilisation de produits américains de préférence à des produits importés. L'article 3.1 b) prohibe cependant la subordination à la teneur en éléments d'origine nationale pour tous les produits qui peuvent être fabriqués par un bénéficiaire d'un programme de subventions. En conséquence, un Membre de l'OMC qui adopte une mesure d'application générale ne peut justifier l'incompatibilité de cette mesure avec les règles de l'OMC pour certains produits en invoquant l'éventuelle conformité de la même mesure avec les règles de l'OMC pour d'autres produits.

158. Les États-Unis tentent en outre de dissimuler la portée réelle de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère en faisant entendre que leurs règles d'origine transforment de toute façon les intrants non américains en éléments d'origine américaine, diluant ainsi l'impact réel de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

159. Divers Membres de l'OMC ont des règles d'origine qui transforment les intrants étrangers en produit national après une certaine "transformation" ou "ouvraison", mais cela n'a jamais eu d'incidence sur l'application des règles de l'OMC et notamment celles qui prohibent les prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale. Les règles d'origine en vigueur aux États-Unis peuvent donner à certaines sociétés une marge de manœuvre accrue pour organiser leurs affaires de manière à respecter la prescription, mais elles ne suppriment en rien la prescription.

160. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne fait nulle part la distinction entre éléments entièrement composés d'intrants américains et éléments composés d'un mélange d'intrants d'origine américaine et d'intrants d'origine étrangère. Chose plus importante, cette distinction n'a pas la moindre pertinence au regard des règles de l'OMC applicables, et à juste titre. Si l'article 3.1 b), lorsqu'il prohibe les subventions subordonnées à "l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" établissait une distinction entre éléments "purs" et éléments "mêlés", un Membre de l'OMC pourrait simplement diluer la subordination à la teneur en éléments d'origine nationale autant que nécessaire et se soustraire ainsi à la prohibition énoncée à l'article 3.1 b).¹¹² Par contre, l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré, ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux. L'*Accord SMC* ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées.

161. Les considérations ci-dessus sont confirmées par la pratique relative à l'article III:4 du GATT de 1994. Si l'origine des intrants des produits nationaux favorisés par les prescriptions relatives à la "teneur en éléments d'origine nationale" était pertinente, il est probable que l'article III:4 du GATT n'aurait pu être invoqué avec succès dans quasiment aucune affaire. Tous les pays ont des règles d'origine qui transforment les intrants étrangers en produit national après une certaine "transformation" ou "ouvraison" mais les règles de l'OMC visées en l'espèce n'imposent pas de mener le type d'enquête requise pour évaluer les intrants qui composent un produit national.

162. Si, en outre, il est vrai que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère a des répercussions aussi limitées, les États-Unis n'ont pas expliqué pourquoi ils y sont si attachés depuis

¹¹² Supposons, par exemple, que pour satisfaire à une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère un produit national soit utilisé, lequel est lui-même composé d'intrants étrangers dans une proportion de 85 pour cent. D'après les règles d'origine en vigueur dans le pays, ces intrants étrangers sont transformés en produit national en leur ajoutant 10 pour cent d'intrants d'origine nationale et 5 pour cent de valeur ajoutée nationale. Si ce nouveau produit n'était pas visé par l'article 3.1 b), il existerait une règle *de minimis* de 10 pour cent.

15 ans, et continuent de l'être, au point de reproduire en des termes identiques le libellé pertinent de la Loi sur les FSC dans la Loi sur le remplacement du régime FSC.¹¹³

4.5.3 Preuve de la "subordination" au sens de l'article 3.1 b)

163. Les États-Unis soutiennent que les CE n'ont pas apporté le moindre élément de preuve à l'appui de leurs allégations allant à l'encontre de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.¹¹⁴

164. L'argumentation avancée par les États-Unis en réponse aux allégations des CE au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* et de l'article III:4 du GATT de 1994 se rapporte principalement à la charge de la preuve et au critère de preuve, et n'est qu'une adaptation des arguments présentés au titre de l'article 3.1 a). Les mêmes considérations déjà développées par les CE sur ces questions dans la section 4.1 ci-dessus sont la raison première qui explique que les arguments des États-Unis ne réfutent pas la démonstration des CE.

165. La seule façon d'étayer cette proposition est de mettre en avant, comme le font les États-Unis aux paragraphes 204 et 207 de leur première communication écrite, un niveau de preuve en l'espèce qui n'est nulle part énoncé ou appliqué pour les allégations en tant que telles concernant des mesures législatives relevant de l'article 3.1 b). En essence, les États-Unis font valoir que les CE auraient à prouver comment la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fonctionnerait effectivement au niveau de chacun des bénéficiaires du régime de remplacement des FSC. Comme cela est démontré ci-après, cette affirmation repose sur une présentation déformée du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* et doit être rejetée.

4.5.3.1 L'affaire *Canada – Automobiles*

166. Les États-Unis invoquent, pour étayer leur affirmation, les interprétations données par l'Organe d'appel de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* dans l'affaire *Canada – Automobiles*.¹¹⁵

167. Les CE connaissent ces interprétations mais ne considèrent pas qu'elles ont une incidence en l'espèce et appellent l'attention du Groupe spécial sur les points ci-après.

168. Les mesures dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient fondamentalement différentes, de par leur nature et leur teneur, de celles qui sont en question en l'espèce. Les mesures contestées dans cette affaire étaient une série de mesures spécifiques, dont chacune était subordonnée à une prescription différente relative à la teneur en éléments d'origine nationale et s'adressait à un bénéficiaire donné. La possibilité d'être admis à bénéficier de l'avantage conféré par la franchise des droits (sous réserve de la prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale énoncée pour chaque bénéficiaire) existait pour toutes les entreprises depuis quelque temps mais, à compter du 31 juillet 1989, cette possibilité a disparu et la liste des bénéficiaires a été gelée, devenant une petite classe fermée.¹¹⁶

169. L'allégation présentée au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* concernait une "prescription relative à la valeur ajoutée" ("valeur ajoutée au Canada ou valeur ajoutée canadienne", ou prescription "VCA"), qui était imposée aux fabricants de véhicules automobiles au nombre des conditions leur

¹¹³ Voir la comparaison dans la première communication écrite des CE, section 3.5.

¹¹⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 207, 210, 216 et 217.

¹¹⁵ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 204 et suivants.

¹¹⁶ Rapport du groupe spécial *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles*"), WT/DS139/R-WT/DS142/R, adopté le 11 février 2000, paragraphe 2.10.

permettant d'obtenir un avantage (sous forme du droit d'importer des voitures en franchise, lequel représentait un abandon de recettes par les autorités fiscales canadiennes).¹¹⁷

170. L'avantage était conféré à une liste fermée de bénéficiaires sur la base de différentes mesures individuelles qui énonçaient des niveaux différents de VCA. Les mesures étaient de deux types:

- i) *Le "Pacte de l'automobile" de 1965, ultérieurement remplacé par le Décret sur les tarifs des véhicules automobiles (MVTO) de 1998*

Le MVTO était une mesure administrative (Décret) s'adressant à une liste fermée de bénéficiaires (certaines sociétés, quatre en tout, qui fabriquaient des véhicules automobiles au Canada au cours d'une "année de base", antérieure, à savoir 1963/64).¹¹⁸ Une VCA différente était définie pour chacun des bénéficiaires dans les "lettres d'engagement" que chacun d'entre eux avait présentées aux autorités canadiennes, ainsi que dans le décret.

- ii) *Décrets de remise spéciale (DRS)*

Les DRS étaient également des mesures individuelles de nature administrative (décrets). Certains fabricants de véhicules automobiles, qui ne pouvaient être admis à bénéficier du Pacte de l'automobile de 1965 parce qu'ils ne produisaient pas durant l'"année de base", s'étaient ultérieurement vu octroyer le même avantage au titre de ces mesures. Ces bénéficiaires additionnels constituaient également une catégorie fermée¹¹⁹ résultant du "gel" de 1989. Les DRS qui ont été examinés dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient donc des mesures individuelles, dont chacune énonçait sa propre prescription en matière de VCA.¹²⁰

171. Ainsi, les mesures dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient des mesures individuelles, dont chacune appliquait à telle ou telle entreprise spécifiée une prescription spécifique en matière de teneur en éléments d'origine nationale. L'obligation de fournir des éléments de preuve sur la manière dont fonctionnaient les prescriptions individuelles et différentes relatives à la teneur en éléments d'origine nationale a été énoncée par l'Organe d'appel dans ce contexte.

172. En demandant des renseignements à l'échelle de chaque société, l'Organe d'appel tentait d'évaluer comment chacune des prescriptions différentes relatives à la VCA, et donc chaque mesure contestée spécifique à chaque société, fonctionnerait.

173. Au contraire, la mesure en question en l'espèce est une mesure législative qui s'applique à une série non déterminée et non limitée de cas et de bénéficiaires et qui énonce une prescription unique en matière de teneur en éléments d'origine nationale. Elle ne correspond donc pas à l'hypothèse examinée par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*.

174. En outre, les CE contestent la pertinence de la Loi sur le remplacement du régime FSC au regard de l'article 3.1 b) *en tant que telle* – elles ne présentent aucune allégation concernant son application dans un secteur particulier ou à un produit donné.

175. En conséquence, les CE sont uniquement tenues d'établir, en s'appuyant sur le texte de la Loi sur le remplacement du régime FSC, que ladite Loi, *dans l'abstrait*, ou *dans certains cas*, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés.

¹¹⁷ *Id.*, paragraphe 10.202.

¹¹⁸ *Id.*, paragraphes 2.4, 2.21-22.

¹¹⁹ *Id.*, paragraphe 2.31.

¹²⁰ *Id.*, paragraphe 2.32.

176. Il se peut que, dans certains secteurs, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne nécessite pas l'utilisation de produits américains. Cette circonstance ne rend cependant pas la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère compatible avec l'article 3.1 b) dans tous les cas où une telle prescription oblige à utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés pour pouvoir obtenir l'avantage fiscal. En conséquence, les États-Unis ne peuvent maintenir une mesure générale, horizontale, qui comporte une telle limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère. L'article 3.1 b) doit être respecté dans tous les cas, et le fait que la Loi sur le remplacement du régime FSC puisse ne pas entraîner dans tous les cas l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés ne saurait être une compensation pour les cas où elle donnera lieu à une telle utilisation.

177. En tout état de cause, les CE ont fourni des renseignements dans l'annexe à leur première communication écrite pour *illustrer* leurs arguments juridiques. Les CE notent que les États-Unis, tout en faisant valoir que les CE devraient fournir des renseignements à l'échelle des entreprises, n'ont même pas essayé de contester les renseignements donnés par les CE au sujet de certains secteurs.

178. En outre, les CE bien qu'elles ne pensent pas être tenues de fournir des renseignements concernant des sociétés spécifiques, et pour le cas où le Groupe spécial considérerait nécessaire qu'elles répondent à l'affirmation des États-Unis, ont développé l'annexe jointe à leur première communication écrite en y ajoutant des explications supplémentaires relatives aux chiffres qui y figurent. Ces explications additionnelles revêtent la forme d'exemples concernant des sociétés qui exercent leurs activités dans les secteurs considérés dans l'annexe, pour lesquels la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère entraîne une obligation d'utiliser des produits américains de préférence à des produits étrangers. Pour une meilleure compréhension, ces renseignements sont ajoutés au texte de l'annexe elle-même, qui est à nouveau joint ci-après. Si le Groupe spécial souhaitait examiner ces données, les CE veilleront à ce que les documents confidentiels qui confirment l'exactitude des chiffres qui y sont présentés soient disponibles durant la réunion avec le Groupe spécial.

179. Pour les raisons énoncées plus haut, les États-Unis n'ont pas réfuté l'allégation des CE voulant que, du fait de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, l'octroi de la subvention de remplacement soit subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. Par conséquent, les CE demandent au Groupe spécial de confirmer leur allégation et de constater que la Loi sur le remplacement du régime FSC est contraire à l'article 3.1 b) et que les États-Unis, parce qu'ils n'ont pas retiré leur subvention, contreviennent aux recommandations et décisions de l'ORD.

4.6 Le moyen de défense relatif à la double imposition

4.6.1 Introduction – Le statut de la note de bas de page 59

180. Les États-Unis développent de manière assez détaillée leur argument d'après lequel la première et la dernière phrase de la note de bas de page 59 se réfèrent l'une et l'autre à des mesures qui ne sont pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*. Les CE notent que les États-Unis invoquent la dernière phrase de la note de bas de page 59 à titre de moyen de défense.

181. Les CE ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 puisse constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a). Toutefois, pour les raisons qui seront expliquées ci-après, le régime de remplacement des FSC n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

182. La première phrase de la note de bas de page 59, quant à elle, viserait plutôt à rappeler qu'il ne peut y avoir de subvention que si des recettes sont abandonnées qu'à affirmer quoi que ce soit au sujet

des subventions à l'exportation, et utilise en tout état de cause les mots "ne constituent pas nécessairement". Mais, étant donné que la première phrase de la note de bas de page 59 ne semble pas pertinente pour ce qui est des questions dont est saisi le Groupe spécial, les CE ne feront pas d'autre observation à ce sujet.

183. Les CE notent que les termes "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont des termes techniques qui ont des sens spéciaux. Elles considèrent donc qu'une analyse des sens particuliers que ces *expressions* ont acquis dans le domaine de la fiscalité est un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent.

184. La réponse des CE concernant le moyen de défense relatif à la double imposition s'articule de la manière suivante:

- elles formulent des observations sur le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition";
- elles expliquent que les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère";
- elles expliquent pourquoi la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas nécessaire pour éviter la double imposition et peut donner lieu à la double imposition ou à la "surcompensation" de la double imposition;
- elles font valoir que, même si la Loi sur le remplacement du régime FSC était une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, elle n'en serait pas moins contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs.

185. Enfin, les CE formuleront des observations sur l'avis du Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère.

4.6.2 *Le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition"*

186. La protection contre la double imposition est l'une des clés de voûte de la politique fiscale internationale. Éliminer la charge que représente pour le commerce et l'investissement internationaux la double imposition qui n'a pas été supprimée est l'une des missions principales des règles fiscales internationales. Dans ce contexte, les disciplines fiscales internationales ont été créées à des niveaux différents, mais les normes internationales le plus largement reconnues en matière de protection contre la double imposition sont celles qui ont été consignées dans le Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après dénommée "la Convention de l'OCDE").¹²¹ Les États-Unis quant à eux utilisent une variante de la Convention de l'OCDE.¹²² La Convention de l'OCDE est le fondement de la vaste majorité des conventions relatives à la double imposition conclues entre les pays, dans l'exercice de leur droit d'imposer, et les deux méthodes fondamentales élaborées au titre de la Convention pour régler la question de la double imposition, la méthode d'imputation et la méthode d'exemption, sont aussi communément utilisées dans quasiment tous les pays industrialisés comme moyens d'accorder un dégrèvement unilatéral au titre de la législation nationale.

¹²¹ Les États-Unis incluent des extraits de la Convention de l'OCDE dans leur pièce n° 7. Les CE en fournissent le texte intégral dans leur pièce n° 12.

¹²² Le Modèle de convention fiscale des États-Unis se trouve dans la pièce n° 13 des CE.

187. Les États-Unis se réfèrent à la Convention de l'OCDE pour éclairer le sens de l'expression "mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus". Les CE aimeraient tout d'abord souligner un principe fondamental entériné par les dispositions relatives à la double imposition de la Convention de l'OCDE.

188. Les premiers paragraphes de l'article 23A et de l'article 23B de la Convention de l'OCDE énoncent ce qui suit:

Article 23A

MÉTHODE D'EXEMPTION

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 exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

et

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 réduction 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.

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, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

189. Une caractéristique commune à ces deux paragraphes est la présence des termes:

qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant.

190. Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition se rapportent aux mesures qui peuvent légitimement (donc "conformément aux dispositions de la Convention") être imposées dans un autre État.¹²³ Si un pays prévoit une réduction de la charge fiscale pour les revenus qui ne peuvent légitimement pas être imposés par un autre pays, il s'agit d'un *allègement accordé pour une imposition unique*, et non pas pour une double imposition. Un tel allègement n'est manifestement pas requis par une quelconque disposition relative à l'élimination de la double imposition étant donné que la double imposition, par définition, n'existe pas.

¹²³ Les CE notent qu'au paragraphe 182 de leur première communication écrite, les États-Unis omettent de mentionner ce principe crucial lorsqu'ils citent de manière sélective la Convention de l'OCDE, affirmant:

... dans les commentaires, il est en outre dit que, "suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans [un autre État]."

191. Cet argument démontre un vice fondamental du moyen de défense présenté par les États-Unis, à savoir que le régime de remplacement des FSC exclut du champ de l'impôt des revenus qui *ne peuvent pas* être imposés par un quelconque autre pays. Il s'agit là, au demeurant, d'un principe adopté sur le plan international, à savoir qu'aucun pays n'est en droit d'imposer les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise qui est résidente dans un autre pays à moins que cette dernière n'exerce ses activités dans le premier pays mentionné, par l'intermédiaire d'un établissement stable situé sur le territoire de ce dernier.

192. De fait, l'article 7 de la Convention de l'OCDE¹²⁴ énonce ce principe lorsqu'il dit:

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

193. Le droit d'imposer les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise résidente dans un autre pays dépend donc de l'existence d'un établissement stable¹²⁵, qui est défini à l'article 5 de la Convention de l'OCDE¹²⁶:

¹²⁴ Le texte intégral se trouve dans la pièce n°12 des CE.

¹²⁵ Dans le commentaire sur l'article 7 de la Convention de l'OCDE, il est également expliqué que "Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises. Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité industrielle et commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise: tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9. (premier paragraphe)

¹²⁶ Dans les commentaires sur l'article 5 de la Convention de l'OCDE, il est en outre expliqué ce qui suit: "La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant. En vertu de l'article 7, un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier État. (premier paragraphe)

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression "établissement stable" comprend notamment:

- a) un siège de direction,
- b) une succursale,
- c) un bureau,
- d) une usine,
- e) un atelier, et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

194. En vertu du régime de remplacement des FSC, les revenus exclus sont tirés de¹²⁷:

- 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; ou
- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.

195. Toutes ces transactions peuvent bien se dérouler concrètement à partir du territoire des États-Unis et, dès lors que de telles activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays, cet autre pays n'aura pas le droit légitime d'imposer les revenus exclus en vertu des règles qui relèvent du régime de remplacement des FSC. Ce dernier revient donc à éliminer une imposition unique et non pas une double imposition.

196. Il est en principe possible pour une entreprise américaine, sous réserve d'un certain nombre de conditions préalables, de bénéficier de l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC en

¹²⁷ Tels qu'énumérés au paragraphe 118 de la première communication écrite des États-Unis.

réalisant sa fabrication hors des États-Unis par l'intermédiaire d'une succursale située dans un pays étranger, mais comme cela a été expliqué précédemment, de telles situations sont rares dans la pratique.¹²⁸

197. De même, il est en principe possible d'exercer les activités énumérées plus haut par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un pays autre que les États-Unis, mais là encore il convient de rappeler que procéder ainsi ne saurait qu'entraîner une charge administrative additionnelle et pourrait, de fait, avoir des conséquences fiscales négatives pour le contribuable américain en question, raison pour laquelle il est bien plus probable que de telles opérations seront réalisées à partir du territoire des États-Unis.

198. En outre, il est important de noter que le régime de remplacement des FSC n'exige nullement à titre de condition préalable l'exclusion des processus économiques se déroulant à l'étranger qui, en vertu des règles internationalement admises, constitueraient un établissement stable pour une entreprise américaine souhaitant se procurer de tels revenus bénéficiant de l'exclusion.

4.6.3 Les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère"

199. La dernière phrase de la note de bas de page 59 se limite expressément au fait d'éviter la double imposition des *revenus de source étrangère*.

200. Les CE estiment que, dans le vocabulaire fiscal, le sens qu'il convient d'attribuer à l'expression "revenus de source étrangère" est celui qu'ont ces termes dans le domaine de la fiscalité.

201. Dans les conventions fiscales, il est généralement fait indirectement référence à la source des revenus. L'expression n'est pas expressément définie dans la Convention de l'OCDE, mais son sens peut être déduit des dispositions de cette dernière.

202. Par exemple, l'article 10 (Dividendes) de la Convention de l'OCDE s'applique aux "dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant". Il en découle que le lieu de résidence de la société détermine la source du dividende. Le paragraphe 5 du même article de la Convention de l'OCDE interdit de prélever l'impôt sur les dividendes dans un État contractant au seul motif que les bénéfices de la société proviennent de cet État.

203. S'agissant des bénéfices industriels ou commerciaux, la source des revenus s'entend généralement du lieu où ont été exercées les activités dont sont tirés ces bénéfices. L'article 7 (Bénéfices des entreprises) cité plus haut le montre clairement lorsqu'il est lu en parallèle de l'article 5, également cité précédemment.

204. Ainsi, et comme cela a été expliqué de manière plus détaillée ci-dessus, le droit d'imposer les bénéfices des entreprises dépend de la question de savoir si, et dans quelle mesure, les activités se sont déroulées (les bénéfices sont attribuables à des activités qui se sont déroulées) à l'intérieur des limites géographiques de tel ou tel État contractant.

205. Les États-Unis tentent de tirer de leur lecture du dictionnaire une définition des revenus de source étrangère, à savoir:

¹²⁸ Voir la section 4.3.3.2 ci-dessus.

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.¹²⁹

206. En substituant les mots "fonds" et "actifs" à "revenus", les États-Unis introduisent une confusion qui, lorsqu'elle est mise à jour, montre bien que leur moyen de défense est sans fondement. L'impôt visé par la Loi sur le remplacement du régime FSC est l'impôt qui frappe les revenus au sens de bénéfiques. S'il est vrai que les *fonds* qui servent à payer les exportations viennent d'ailleurs que des États-Unis (ont leur source hors des États-Unis), il n'en va pas de même des *bénéfiques*. Les bénéfiques d'une vente à l'exportation découlent de l'*activité économique* qui se déroule dans le pays exportateur. Ainsi, lorsque le mot "revenus" dans l'expression "revenus de source étrangère" est correctement compris comme se référant aux *bénéfiques*, et non pas aux *prix*, il est clair que, bien que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'applique indubitablement qu'aux ventes à l'étranger, les revenus qu'elle exclut du champ de l'impôt ne sont pas des revenus de source étrangère.

207. Dans leur première communication écrite, les États-Unis confondent dans de nombreux autres cas les bénéfiques et les prix pour en arriver finalement à la déclaration manifestement erronée du paragraphe 192, à savoir:

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".

208. Les CE souhaiteraient également souligner que les "revenus extraterritoriaux" et les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" ne sont pas non plus des revenus de source étrangère au sens où cette expression est utilisée dans la législation des États-Unis. Cela ressort parfaitement clairement de l'article 943 c) du Code des impôts en ce qui concerne les règles relatives à la source des revenus. Cette disposition fixe une limite au montant des revenus tirés des ventes de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qui peuvent être considérés comme "provenant de sources non nationales", à savoir de source étrangère.

4.6.4 Le régime de remplacement des FSC n'était pas, dans l'intention de ses rédacteurs, nécessaire pour éviter la double imposition aux États-Unis et peut être à l'origine de la double imposition et, dans certains cas, surcompense cette dernière

209. Les CE ont indiqué précédemment dans leurs observations factuelles¹³⁰ que l'intention du Congrès des États-Unis n'était pas que la Loi sur le remplacement du régime FSC soit une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère mais n'a recouru à cette notion que par rapport à l'exclusion des crédits d'impôt étrangers.

210. Dans la présente section, les CE aimeraient simplement mentionner un certain nombre de raisons plus objectives qui confirment plus avant que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

211. Premièrement, les États-Unis n'ont nullement besoin de la Loi sur le remplacement du régime FSC pour éviter la double imposition. Leur système de crédits d'impôt étrangers est un dispositif complet qui permet d'éviter la double imposition. De fait, la Loi sur le remplacement du régime FSC, en exemptant en partie d'impôt les "revenus extraterritoriaux", et encore dans certaines conditions seulement, ne peut résoudre les problèmes de double imposition. Le montant des "revenus exclus" au titre du régime de remplacement des FSC étant limité, les sociétés pourront encore devoir demander des crédits d'impôt étrangers pour échapper à la double imposition dans certains cas.

¹²⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 167.

¹³⁰ Section 3.6 ci-dessus.

212. Les dispositions relatives aux crédits d'impôt étrangers du Code des impôts des États-Unis n'ont pas été abrogées par la Loi sur le remplacement du régime FSC et restent la méthode fondamentale qui est utilisée par les États-Unis pour soustraire à la double imposition les revenus assujettis à l'impôt dans d'autres pays. Si, comme le prétendent les États-Unis, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition, il n'est alors pas possible de faire valoir simultanément que l'exclusion constitue "un point de référence normatif défini pour imposer les revenus tirés de transactions à l'étranger", car il ne saurait y avoir deux points de référence. De l'avis du Canada, l'imposition par les États-Unis des revenus réalisés à l'étranger donnant lieu à un crédit d'impôt étranger reste le vrai point de référence en dépit de la promulgation de la Loi sur le remplacement du régime FSC, et cette dernière ne saurait être considérée comme un "nouveau" point de référence en ce qui concerne l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger.

213. De fait, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'intègre pas aisément dans les dispositions des États-Unis visant à éviter la double imposition. Outre que, dans certaines circonstances, elle n'élimine pas complètement la double imposition, elle peut, dans d'autres, entraîner une surcompensation de la "double imposition", et ce, de la manière expliquée ci-après:

214. La disposition de la Loi sur le remplacement du régime FSC qui est présentée comme empêchant le cumul des crédits d'impôt étrangers et de l'exclusion des revenus prévue par la Loi est le nouvel article 114 d) du Code des impôts qui n'autorise généralement pas le crédit d'impôt étranger pour les revenus extraterritoriaux exclus du revenu brut. Toutefois, le nouvel article 943 d) du Code des impôts dispose que, aux fins de l'article 114 d), toute "retenue à la source" ne sera pas traitée comme étant acquittée ou due pour ce qui est des revenus exclus.

215. De ce fait, un contribuable américain pourra demander un crédit d'impôt aux États-Unis pour un impôt étranger frappant ses revenus exclus, sous réserve que cet impôt soit une "retenue à la source".

216. Le nouvel article 943 d) du Code des impôts définit une "retenue à la source" comme étant "tout impôt perçu sur une base autre que la résidence et pour lequel le crédit est autorisé en vertu des articles 901 ou 903".

217. Dans le cas où une société américaine vend des produits dans un pays étranger, on pourrait généralement s'attendre à ce que ce pays étranger assujettisse ces ventes à son impôt sur le revenu net, et non pas à une retenue à la source sur le montant brut, et ce uniquement si cette société exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans ce pays étranger. Dans le même temps, la société américaine, bien qu'exerçant des activités dans le pays étranger, ne sera généralement pas considérée comme "résidente" de ce pays et en fait, au regard des conventions relatives à la double imposition, ne pourraient normalement pas bénéficier de ce statut de résident. Dans un tel cas, l'impôt étranger semblerait relever de la définition de l'expression "retenue à la source" qui figure maintenant dans le nouvel article 943 d). Ainsi, la société américaine pourrait bénéficier d'un crédit de cette retenue à la source alors même qu'une part des revenus de ses ventes est exclue du revenu brut en application du nouvel article 114 a).

218. Une "double" protection contre la "double imposition" ne saurait en aucun cas être considéré comme un moyen d'éviter la double imposition et démontre là encore que l'objet de la Loi sur le remplacement du régime FSC est d'accorder des avantages fiscaux aux exportateurs américains.

219. Deuxièmement, la Loi sur le remplacement du régime FSC, loin d'éviter la double imposition, l'institue en réalité puisque les sociétés étrangères qui sont assujetties à la compétence fiscale d'autres pays mais souhaitent se prévaloir de la Loi pour faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" sont tenues de relever de la compétence fiscale des États-Unis au même titre que les

sociétés américaines ainsi que de déroger à tous les droits découlant des conventions, et en particulier des conventions fiscales bilatérales.

220. Un autre point qui indique qu'"éviter la double imposition" des revenus de source étrangère ne peut être l'objectif réel de la Loi sur le remplacement du régime FSC est que cette dernière applique des règles basées sur des formules pour calculer la partie exclue des revenus. En conséquence, les montants exclus ne correspondent pas au montant des bénéficiaires répartis sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, qui serait considéré comme correspondant à la part des bénéficiaires qu'un autre pays chercherait à imposer s'il en avait la possibilité. Les conditions préalables relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger énoncées en vue de l'applicabilité de l'exclusion sont diverses et exigent que des niveaux variables d'intrants soient incorporés hors des États-Unis, mais les règles servant à calculer le montant des revenus exclus restent les mêmes, quelle que soit la nature de ces processus économiques. En tout état de cause, aucun des processus économiques visés qui se déroulent à l'étranger ne semble indiquer que le pays de destination des produits exportés aurait le droit d'imposer les revenus tirés des transactions à l'exportation. Celles-ci n'établiraient pas un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles et donc avec un établissement stable de ce pays.

4.6.5 *Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs*

221. Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* parce qu'elle donne aux exportateurs un *choix* qui n'est pas offert aux autres opérateurs. Donner aux sociétés exportatrices le choix entre deux méthodes pour échapper à la double imposition leur donne un avantage subordonné aux exportations qui n'est pas offert aux autres sociétés. Cet avantage additionnel serait également une subvention, mais ne serait pas une "exonération, [une] remise ou [un] report ... des impôts", à savoir le seul type de mesure prévue au point e).¹³¹

222. On peut en outre avancer que la Loi sur le remplacement du régime FSC peut donner lieu à une "double" protection contre la double imposition, comme cela a été expliqué dans la section précédente. Cette *surcompensation* injustifiée est également une subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation et qui est accordée spécifiquement au titre des exportations.

4.6.6 *Commentaire sur l'avis exprimé par le Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère*

223. Comme elles l'ont mentionné plus haut, les CE ont une dernière observation à formuler sur le moyen de défense relatif à la double imposition. Le Canada a exprimé l'avis ci-après dans sa communication de tierce partie

l'élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à éviter la double imposition.¹³²

¹³¹ Comme l'ont fait remarquer les États-Unis à juste titre, la note de bas de page 59 se rapporte au point e), et non à une quelconque disposition de l'*Accord SMC*, et ne saurait donc protéger les subventions FSC. Voir par exemple les paragraphes 103 et 110 de la communication des États-Unis en tant qu'appelant.

¹³² Communication de tierce partie du Canada, paragraphe 33.

224. Il a aussitôt ajouté ce qui suit:

Toutefois, de l'avis du Canada, les États-Unis ont ajouté cette nouvelle catégorie de revenus à la mesure en question pour tenter d'embrouiller la situation en matière de fiscalité intérieure normalement applicable à l'élément "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation" des "revenus extraterritoriaux".

225. Le Canada est manifestement d'avis que les revenus visés par l'élargissement du régime aux ventes à l'étranger de produits étrangers sont d'une nature différente de celle des revenus tirés de la vente de produits américains. Les CE sont d'accord sur ce point et c'est là en fait la raison pour laquelle elles considèrent que la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à deux subventions.

226. Mais les CE ne partagent pas l'avis qui semble être celui du Canada, à savoir que les revenus visés par la subvention de remplacement élargie seront de source étrangère et peuvent relever de la dernière phrase de la note de bas de page 59.

227. La raison en est, comme le soulignent les États-Unis dans un contexte différent, que les sociétés américaines peuvent se procurer des "revenus extraterritoriaux" en vendant des produits fabriqués à l'étranger par un producteur étranger (sous réserve qu'ils satisfassent aux conditions énoncées dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, notamment en faisant le choix de l'assimilation aux sociétés américaines et en respectant la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère). Les revenus tirés par une société américaine de la distribution de produits étrangers peuvent en grande partie être gagnés aux États-Unis. De fait, comme on l'a fait remarquer plus haut¹³³, l'article 943 e) 4) C) du Code des impôts *limite* la mesure dans laquelle ces revenus peuvent être des revenus de source étrangère aux fins de l'imposition aux États-Unis.

228. Par conséquent, même la subvention de remplacement élargie ne peut en tout état de cause être considérée comme relevant de la dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

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

229. La réponse donnée par les États-Unis au sujet de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 se limite à deux points. Le premier est une nouvelle fois l'argument d'après lequel la Loi sur le remplacement du régime FSC ne comporte pas de prescription positive relative à l'utilisation de produits américains. Le deuxième se rapporte à la charge de la preuve et au niveau de preuve.

4.7.1 L'argument relatif à la "prescription positive"

230. Comme doit désormais le savoir le Groupe spécial, les États-Unis ont répété tout au long de leur communication que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne prescrit pas l'utilisation de produits provenant des États-Unis mais prévoit que 50 pour cent au plus de la valeur des produits peut être attribuable à la teneur en éléments d'origine étrangère (articles et main-d'œuvre directe).

231. Comme elles l'ont expliqué dans leur première communication écrite¹³⁴, les CE estiment que, dans tous les cas, la prescription sera une incitation à se procurer les intrants sur le marché intérieur parce que cela donnera à un producteur des États-Unis qui entend exporter plus de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal. Cela suffit pour qu'il y ait violation de

¹³³ À la fin de la section 4.6.3.

¹³⁴ Première communication écrite des CE, section 3.7.

l'article III:4 du GATT de 1994, lequel garantit l'égalité des possibilités de concurrence et l'existence de marchés étrangers exempts de distorsions dues à des règlements internes discriminatoires. En outre, dans certains cas (tels que ceux présentés dans l'annexe de la première communication écrite des CE), en fonction de la structure des coûts d'un type de produit donné, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère *nécessitera* l'utilisation de produits d'origine nationale.¹³⁵ Ce sera donc même là davantage qu'une *incitation* en faveur de l'utilisation de produits américains, qui est le critère énoncé dans l'article III:4.

232. Dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le groupe spécial s'est vu confronté à un argument similaire. Le Canada faisait valoir que les prescriptions relatives à la valeur ajoutée canadienne ("VCA") ne prévoyaient pas un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 car "ces prescriptions n'affect[aient] pas "la vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés car elles n'exige[aient] ni en droit ni en fait l'utilisation de produits nationaux et ne jou[aient] donc aucun rôle dans les décisions des fabricants concernant l'achat des parties de véhicules".¹³⁶ Toutefois, le groupe spécial a noté l'interprétation large donnée par l'Organe d'appel au mot "affectant"¹³⁷ et a conclu ce qui suit:

une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés 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. Par conséquent, les prescriptions relatives à la VCA, qui confèrent un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et en refusent l'octroi lorsque des produits importés sont utilisés, doivent être considérées comme des mesures qui "affectent" la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, *nonobstant le fait qu'elles n'exigent pas en droit l'utilisation de produits nationaux*.¹³⁸

Le rapport du groupe spécial n'a pas fait l'objet d'un appel sur ce point.

4.7.2 Les CE ont établi *prima facie* le bien-fondé d'une argumentation qui reste incontestée

233. De manière plus fondamentale, la réponse des États-Unis ne va pas à l'encontre de l'argumentation des CE parce qu'elle s'appuie sur des prémisses incorrectes concernant le niveau de preuve dans les affaires engagées au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

234. Les États-Unis semblent laisser entendre¹³⁹ que, pour établir le bien-fondé de leur argument, les CE devraient fournir des éléments de preuve montrant qu'une classe particulière de produits importés bénéficieront d'un traitement moins favorable que celui accordé à une classe de "produits similaires" nationaux.

235. Tout ce que les États-Unis semblent faire pour le reste est de dire qu'il existe prétendument une "charge plus lourde" dans les affaires où une mesure d'application générale est mise en cause.¹⁴⁰

¹³⁵ Première communication écrite des CE, section 3.5; communication de réfutation des CE, *supra*, section 4.6.

¹³⁶ Rapport du groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.79.

¹³⁷ *Id.*, paragraphe 10.80.

¹³⁸ *Id.*, paragraphe 10.82 (pas d'italique dans l'original).

¹³⁹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 216.

¹⁴⁰ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 218.

236. L'argument ci-dessus n'a pas de fondement dans les règles de l'OMC, et les groupes spéciaux ou l'Organe d'appel ne se sont pas prononcés sur ce point dans les affaires concernant des allégations présentées au titre de l'article III:4, y compris relatives à une loi en tant que telle, comme c'est le cas en l'espèce.

237. Tout ce que les CE sont tenues de prouver, en se fondant sur les termes de la Loi sur le remplacement du régime FSC est que cette dernière prévoit qu'un avantage peut être obtenu en utilisant des produits d'origine nationale mais pas en utilisant des produits importés, même si la mesure autorise d'autres moyens pour obtenir l'avantage.¹⁴¹

238. Au contraire, les CE ne sont pas tenues de démontrer les "effets" de la Loi sur les FSC. Le fait même qu'il soit plus facile de respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère et donc d'obtenir l'avantage en utilisant des produits nationaux qu'en utilisant des produits importés est suffisant pour constater que cette prescription affecte la vente sur le marché intérieur.¹⁴²

239. La question de savoir si les affaires concernant l'article III:4 ont ou n'ont pas essentiellement été engagées au sujet de mesures horizontales ou visant expressément un produit n'est pas pertinente. Le point pertinent est que, dès lors qu'une mesure horizontale était contestée, le critère appliqué ne différait pas de celui qui était appliqué pour des mesures visant expressément un produit.

240. L'affaire *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, déjà mentionnée par les CE, est pertinente en l'espèce.¹⁴³ Le différend concernait une mesure horizontale d'application générale, l'article 13:10 du Règlement antidumping fondamental de la CEE en vigueur à cette époque.

241. Le groupe spécial a examiné le libellé de cette disposition en tant que telle.¹⁴⁴ Il a noté que l'octroi d'un avantage (la suspension de certaines procédures antidumping concernant des produits finis) était subordonné à la limitation de l'utilisation de composants étrangers (japonais), sans imposer de limitations semblables en matière d'utilisation de produits similaires d'origine communautaire, donc en accordant "aux produits importés un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine [communautaire]". À l'issue de cette analyse des termes de la Loi en tant que telle, il a également conclu que les mesures individuelles prises au titre de l'article 13:10 du Règlement antidumping fondamental contrevenaient à l'article III:4 du GATT de 1994. Le groupe spécial a effectué toute l'analyse sans qu'il soit nécessaire de comparer une certaine classe de produits nationaux à la même classe de produits importés.¹⁴⁵

242. Pour les raisons énoncées ci-dessus, les États-Unis n'ont pas réfuté l'allégation des CE voulant que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère accorde un traitement moins favorable

¹⁴¹ Rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.82.

¹⁴² *Id.*, paragraphe 10.83. Le Groupe spécial est en tout état de cause déjà saisi des éléments de preuve étant donné que ces derniers figurent dans l'annexe de la première communication écrite des CE. Ces dernières notent que les États-Unis n'ont pas encore tenté de réfuter lesdits éléments de preuve, et qu'ils n'ont pas fourni d'éléments contraires.

¹⁴³ Rapport du groupe spécial *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, IBDD, S37/132, adopté le 16 mai 1990 ("*CEE – Pièces détachées et composants*").

¹⁴⁴ *Id.*, paragraphes 5.20 et 5.21.

¹⁴⁵ À cet égard, les CE aimeraient également formuler une observation sur la phrase, tirée de leur première communication écrite, que les États-Unis citent complètement hors de son contexte (première communication écrite des États-Unis, paragraphe 217). Cette phrase doit évidemment être lue dans son contexte. Les CE faisaient valoir que l'absence de violation pour certains produits ne pouvait "compenser" ou excuser les cas où les produits d'origine nationale seront privilégiés, ou pourront l'être. L'article III:4 protège de la concurrence potentielle et non pas seulement de la concurrence effective. Cela n'a cependant rien à voir avec ce que les CE sont tenues de prouver, car, comme cela a été démontré dans le corps du texte, il n'existe pas de prescription relative à la démonstration des effets d'une mesure contestée au titre de l'article III:4.

aux pièces et matières importées que celui accordé aux produits d'origine nationale en ce qui concerne leur utilisation sur le marché intérieur dans la production de marchandises, contrairement aux dispositions de l'article III:4 du GATT de 1994. En conséquence, les CE demandent au Groupe spécial de confirmer leur allégation et de constater que la Loi sur le remplacement du régime FSC viole l'article III:4 du GATT de 1994.

4.8 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

243. Les CE ont expliqué dans leur première communication écrite que la Loi sur le remplacement du régime FSC permettait aux exportateurs des États-Unis de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC jusqu'au 31 décembre 2001 en utilisant les FSC existant au 30 septembre 2000 et, dans certaines circonstances, leur permet de le faire durant une *période indéterminée*, perpétuant donc les violations dont il a été constaté qu'elles résultaient du maintien du régime FSC au-delà de la période prévue dans le rapport du groupe spécial, et que l'Organe d'appel a confirmées.¹⁴⁶

244. Les États-Unis ne nient pas ces faits fondamentaux mais tentent de faire valoir que leur non-respect des obligations qui leur incombent au titre de l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et de l'article 21 du *Mémoire d'accord* est "raisonnable" pour une série de raisons que les CE vont maintenant commenter.

245. La première de ces raisons est qu'il est nécessaire de "réduire les charges administratives qui pourraient résulter de l'abrogation du régime FSC et d'atténuer ses effets possibles sur les opérations commerciales des contribuables " et que cela est d'usage aux États-Unis.¹⁴⁷

246. Les CE ne contestent pas les arguments de politique générale en faveur des règles transitoires mais c'est précisément la raison pour laquelle elles étaient d'accord dans la procédure initiale, tout comme le Groupe spécial pense-elles, pour autoriser les États-Unis à disposer d'un délai relativement long pour abolir le régime FSC. Il *s'agissait bien là* de la période de transition. Le Groupe spécial a spécifié "que les subventions FSC doivent être retirées avec effet à compter au plus tard du 1^{er} octobre 2000".¹⁴⁸

247. Les constatations du groupe spécial ont été communiquées aux États-Unis le 23 juillet 1999 (dans le rapport intérimaire du groupe spécial) et au monde entier le 8 octobre 1999 (avec la publication du rapport final du groupe spécial). Le rapport du groupe spécial n'a pas été adopté avant le 20 mars 2000 en raison de l'appel, mais la date de prise d'effet du 1^{er} octobre à compter de laquelle le groupe spécial spécifiait que les subventions FSC devaient être retirées (au plus tard), n'avait pas fait l'objet d'un appel. Cette date avait été choisie, comme le groupe spécial s'en souviendra, parce qu'il avait été allégué qu'il serait indûment perturbant de modifier les règles d'imposition au milieu d'un exercice fiscal.

248. Le délai usuel pour abolir une subvention à l'exportation prohibée n'est que de 90 jours.¹⁴⁹ Les États-Unis avaient disposé de plus du double de ce délai, à la suite de l'adoption du rapport du

¹⁴⁶ Première communication écrite des CE, paragraphes 234 à 241.

¹⁴⁷ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 224 à 227.

¹⁴⁸ Rapport du groupe spécial, paragraphe 8.8.

¹⁴⁹ Rapport du groupe spécial, *Australie – Cuirs pour automobiles*, WT/DS126/R, adopté le 16 juin 1999, paragraphe 10.7; rapport du groupe spécial *Canada – Aéronefs*, WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 10.4; rapport du groupe spécial *Brésil – Aéronefs*, WT/DS46/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 8.5.

groupe spécial par l'ORD et de huit mois supplémentaires pour se préparer à compter de la date de publication du rapport intérimaire du groupe spécial.

249. La date butoir du 1^{er} octobre 2000 tenait donc compte de la nécessité d'accorder une période de transition et les États-Unis n'ont pas objecté à la durée de cette période. Même si les États-Unis avaient soulevé de manière plus explicite dans la procédure initiale les arguments qu'ils font maintenant valoir au sujet de la nécessité d'éviter "les opérations commerciales" perturbantes, cela n'aurait pas justifié qu'il leur soit accordé un délai plus long.

250. En premier lieu, il est bien connu que les règles fiscales font l'objet d'une révision au moins annuelle et que les sociétés ont bien conscience qu'elles ne peuvent pas supposer que les allègements fiscaux seront mis à leur disposition indéfiniment. Elles organisent donc leurs opérations de façon à minimiser la perturbation que pourraient entraîner les modifications. En l'espèce, elles ont disposé d'un exercice fiscal presque complet pour s'adapter.

251. En second lieu, l'Organe d'appel et les groupes spéciaux ont déjà rejeté le fait d'invoquer la perturbation que représentent les contrats privés comme motif de non-application des règles de l'OMC. Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Brésil – Aéronefs*, l'Organe d'appel a rejeté un argument d'après lequel des obligations contractuelles privées pouvaient être pertinentes s'agissant de la question de respecter une obligation de retirer une subvention à l'exportation prohibée.¹⁵⁰ Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 concernant l'affaire *Australie – Cuirs pour automobiles*, le groupe spécial a décidé de manière plus générale que:

De nombreuses situations peuvent être envisagées, et pas seulement en matière de subventions, dans lesquelles les actions engagées par un Membre pour mettre en œuvre une décision de l'ORD pourraient entraîner une certaine interférence avec les droits privés et déboucher sur des actions juridiques au plan national. Cette possibilité ne limite pas, à notre avis, notre interprétation du texte de l'Accord SMC.¹⁵¹

252. Pour en finir sur ce point, les CE aimeraient noter que les États-Unis sont parfaitement capables d'adopter une loi fiscale qui empiète sur des droits privés. Comme l'affirment ultérieurement les États-Unis eux-mêmes¹⁵², la Loi sur le remplacement du régime FSC a été adoptée le 15 novembre 2000 et interdisait la création de nouvelles FSC rétroactivement à compter du 1^{er} octobre 2000. Il n'y a guère eu de protestations car les contribuables savaient que les règles étaient susceptibles d'être modifiées et prenaient leurs précautions.

253. La deuxième raison donnée par les États-Unis pour expliquer que le Groupe spécial devrait excuser le fait qu'ils n'ont pas retiré les subventions FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000 est que les règles de l'OMC devraient, de leur avis, être "interprétées avec souplesse".¹⁵³ Ils citent le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* comme faisant autorité à ce propos. Les États-Unis ne demandent bien évidemment pas que les règles soient "interprétées avec souplesse" mais qu'elles soient *appliquées avec indulgence*. L'Organe d'appel examinait dans cette affaire les notions élastiques que sont "produit similaire" et "produit directement concurrent ou qui peut être directement substitué", lesquelles peuvent manifestement être interprétées avec souplesse. En l'espèce, toutefois, les règles sont parfaitement claires.

¹⁵⁰ Rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire engagée au titre de l'article 21:5, *Brésil – Aéronefs*, WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 46.

¹⁵¹ Rapport du groupe spécial au titre de l'article 21:5 *Australie – Cuirs pour automobiles*, WT/DS126/RW, adopté le 11 février 2000, paragraphe 6.23.

¹⁵² Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 231.

¹⁵³ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 227.

254. Les arguments que font finalement valoir les États-Unis sont que les CE ont attendu longtemps avant de contester le régime FSC et que l'année 2000 était une année d'élection présidentielle.¹⁵⁴ Le premier de ces points a déjà été porté devant le Groupe spécial qui connaît la réponse des CE ainsi que la sienne propre. Le deuxième point est vrai, mais était également connu à l'époque de la procédure initiale. Si tant est que les élections aient une quelconque pertinence de l'avis des CE, le fait que le Président en place quittait ses fonctions et ne tentait pas d'être réélu aurait plutôt facilité que compliqué le respect des obligations découlant des Accords de l'OMC en passant outre les intérêts commerciaux établis.

255. Par conséquent, les CE maintiennent que les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions pertinentes de l'ORD.

4.9 Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1^{er} novembre 2000

256. La réponse donnée par les États-Unis à l'allégation des CE d'après laquelle les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD dans le délai spécifié par ce dernier et n'ont donc pas satisfait aux obligations découlant de l'article 21 du *Mémoire d'accord* est fondée sur une erreur fondamentale. Au paragraphe 231 de leur première communication écrite les États-Unis disent ce qui suit:

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.

257. La première partie de la phrase citée est juste étant donné que l'ORD a adopté la décision du groupe spécial d'après laquelle les subventions FSC devaient être retirées au plus tard avec effet au 1^{er} octobre 2000. La deuxième partie de la phrase est fautive. Les pouvoirs dont est investi l'ORD aux termes des articles 16:4 et 17:14 du *Mémoire d'accord* et 4.9 de l'*Accord SMC* sont uniquement d'adopter ou de ne pas adopter (à savoir de rejeter) les rapports des groupes spéciaux et de l'Organe d'appel. Il ne lui est pas loisible de les modifier.

258. Ce qu'a fait l'ORD le 12 octobre 2000 était de modifier le délai accordé pour mettre en œuvre les mesures qui devaient être adoptées, et *non pas* la date à compter de laquelle elles prenaient effet, laquelle était spécifiée dans le rapport du groupe spécial.

259. En conséquence, l'abrogation rétroactive du régime FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000 aurait (si elle avait réellement abrogé le régime FSC, retiré les subventions FSC et si elle n'avait pas introduit des mesures incompatibles avec les accords visés) mis en œuvre la décision du groupe spécial figurant au paragraphe 8.8 du rapport de ce dernier, mais pas la prescription de l'article 21 du *Mémoire d'accord* obligeant à le faire dans un délai raisonnable qui, comme l'avait spécifié l'ORD, prendrait fin le 1^{er} novembre 2000.¹⁵⁵

260. Les États-Unis font également valoir ce qui suit:

En général, les groupes spéciaux n'examinent pas les mesures qui ont cessé d'exister ou de s'appliquer avant l'établissement du mandat du groupe spécial.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 228 et 229.

¹⁵⁵ L'Australie déclare (au paragraphe 10 de sa communication de tierce partie) que les CE étaient d'accord pour proroger ce délai jusqu'au 1^{er} novembre 2000. Cela n'est pas vrai. Les CE se sont simplement ralliés au consensus qui s'était dégagé au sein de l'ORD en faveur de l'octroi d'une prorogation.

¹⁵⁶ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 232 et 233.

261. Les CE aimeraient simplement souligner qu'elles ne demandent pas au Groupe spécial d'examiner une mesure qui n'est plus applicable. Elles lui demandent de constater qu'il y a eu *absence* d'action dans un délai donné. Une constatation sur ce point est nécessaire pour s'assurer qu'à l'avenir tous les délais fixés aux termes des accords de l'OMC ne seront pas prorogés *de facto* d'une période d'une durée nécessaire pour établir un groupe spécial et en définir le mandat.

5. Conclusion

262. Pour les raisons énoncées plus haut, les CE maintiennent les conclusions qu'elles ont présentées dans leur première communication écrite.

ANNEXE

Le coût des matériaux en pourcentage de la juste valeur marchande des produits

L'article 943 1) C) du Code des impôts, introduit aux termes de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives au FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, définit les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant, entre autres,

les biens -

- C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables à -
 - i) des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
 - ii) aux coûts directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à 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 le prix de ces matériaux sur le marché, le coût relatif des autres facteurs de production (par exemple main-d'œuvre, frais généraux, amortissement), le niveau d'intégration du producteur concerné, et le montant prévu des bénéfices.

Il existe néanmoins des produits, fabriqués ou montés de certaines façons, pour lesquels les matériaux sont un facteur de production si important qu'il est difficilement envisageable que leur contribution à la valeur loyale et marchande puisse à aucun moment être inférieure à 50 pour cent.

Le principal argument juridique des CE au sujet de cette prescription est développé dans le texte de leurs communications au Groupe spécial. En outre, et purement à titre d'illustrations de cette argumentation générale, les CE ont rassemblé des données relatives à la production dans certains secteurs (et ont procédé à une vérification croisée de ces dernières avec les renseignements recueillis auprès de certaines branches d'activité européennes et au cours de diverses enquêtes commerciales).

Les exemples les plus évidents concernent des produits relativement simples, n'ayant que peu ou pas de valeur en tant que marque, dont le degré de transformation est faible et qui généraient une marge bénéficiaire peu importante. On en trouvera quelques exemples ci-après.

Pour certains produits (les tôles d'acier lourdes, les articles de fixation en acier inoxydable, la feuille d'aluminium à usage ménager et la résine PET pour bouteilles) des chiffres plus précis relatifs aux coûts sont donnés pour des entreprises individuelles. Les entreprises concernées ne sont pas désignées et la monnaie n'est pas précisée. Si le Groupe spécial souhaite voir la source de ces renseignements, il le pourra à la réunion qui aura lieu avec le Groupe spécial.

Dans les calculs concernant les entreprises individuelles, le prix de vente repose sur une marge bénéficiaire de 10 pour cent. C'est là un pourcentage généreux, puisqu'il dépasse le bénéfice visé pour chacun des produits concernés, et qu'il est bien supérieur à la marge bénéficiaire effectivement enregistrée pour ces produits. Il est également supérieur au pourcentage de 8 pour cent utilisé dans la Loi sur le tarif douanier des États-Unis de 1930. Avec la marge bénéficiaire de 10 pour cent, on aboutit normalement à un pourcentage plus modéré en ce qui concerne les matières premières pour chaque entreprise que celui qui est indiqué dans la section concernant les hypothèses générales relatives aux coûts concernant le produit.

1. La branche de production de l'acier

a) Rouleaux laminés à chaud

Les rouleaux laminés à chaud sont fabriqués dans les aciéries et servent de matière première pour produire de nombreux types de produits en acier, par exemple les bandes larges et étroites, les produits laminés à froid, les tubes. Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation ainsi que les frais de caractère général) des rouleaux laminés à chaud est d'environ 207 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande est d'environ 220 euros par tonne.

Le coût des matériaux utilisés dans la production est le suivant:

| | |
|-----------------|----------------------------|
| Fer | 109 euros par tonne |
| Déchets d'acier | 15 euros par tonne |
| Autres | 8 euros par tonne |
| Total | 132 euros par tonne |

La part des matériaux dans la valeur loyale et marchande des rouleaux laminés à chaud est d'environ 60 pour cent.

b) Tôle d'acier lourde

Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation ainsi que les frais de caractère général) de la tôle lourde est de 290 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande se situe autour de 310 euros par tonne.

Le coût des matériaux utilisés dans la production est le suivant:

| | |
|-----------------|---------------------------------|
| Plaques d'acier | 200 euros par tonne |
| Déchets d'acier | -10 euros par tonne (récupérés) |
| Total | 190 euros par tonne |

La part des matériaux dans la valeur loyale et marchande de la tôle d'acier est d'environ 61 pour cent.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de tôle d'acier lourde est présenté ci-après:

| Coût de production – Tôle en acier lourde | |
|---|--------------|
| 1999 | |
| A. Haut fourneau* | 51 017 593 |
| Matières premières | 55 324 999 |
| Total fer | 106 342 592 |
| B. Convertisseur à oxygène* | 57 743 638 |
| Coefficient d'intrants (t) | 0,8223 |
| Acier liquide | 164 086 230 |
| C. Moulage par coulée continue* | 36 078 324 |
| Coefficient d'intrants (t) | 1,0386 |
| Brames | 200 164 554 |
| D. Aciérie de production in-quarto | |
| Laminage* | 30 427 365 |
| Coefficient d'intrants (t) | 1,1302 |
| Finissage* | 274 101 238 |
| Coefficient d'intrants (t) | 20 776 874 |
| E. Coût total de la fabrication | 294 878 112 |
| F. SG + A** | 57 204 |
| G. Coût total de production | 5 155 |
| H. Quantité produite à laquelle se rapportent ces coûts | |
| I. Coût unitaire par tonne | |

* Dépenses directes de main-d'œuvre, d'énergie, d'entretien et de réparation comprises.

** Frais de commercialisation et frais de caractère général compris + frais d'administration, coût de financement, amortissement, etc.

Ainsi, le coût des matières premières est de 200 millions pour l'entreprise concernée. À supposer que le taux de récupération soit de 5 pour cent pour les déchets d'acier, on obtient un coût total net de 190 millions pour les matériaux. Le coût total de production est de 295 millions. En partant de l'hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 325 millions. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 58 pour cent du prix de vente final.

c) *Articles de fixation en acier inoxydable*

La matière première qui sert à fabriquer les articles de fixation en acier inoxydable est la tige en acier inoxydable. Le coût de la matière première représente entre 55 et 61 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts de certains producteurs d'articles de fixation en acier inoxydable est présenté ci-après:

| Toutes sociétés | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | Moyenne |
|--|--------|--------|---------|--------|---------|
| Coût total pour tous produits | 81 619 | 94 133 | 102 566 | 99 691 | 94 502 |
| Coût de l'achat des matières premières | 47 134 | 64 119 | 64 843 | 58 456 | 58 638 |
| Coût des salaires | 8 585 | 9 696 | 10 721 | 10 584 | |
| Coût des avantages sociaux | 4 058 | 4 655 | 4 787 | 4 748 | |
| Amortissement des immobilisations corporelles | 3 409 | 3 304 | 3 663 | 3 716 | |
| Coût des achats de matières premières en pourcentage du coût total | 57,7% | 68,1% | 63,2% | 58,6% | |
| Coût des salaires en pourcentage du coût total | 10,5% | 10,3% | 10,5% | 10,6% | |
| Coût des avantages sociaux en pourcentage du coût total | 5,0% | 4,9% | 4,7% | 4,8% | |
| Amortissement des immobilisations en pourcentage du coût total | 4,2% | 3,5% | 3,6% | 3,7% | |
| Total | 77,4% | 86,9% | 81,9% | 77,7% | |

Ainsi, le coût moyen des matières premières est de 58 638 pour un certain nombre d'entreprises sur une période de quatre ans. Le coût total de production est de 94 502. En prenant pour hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 103 952. Par conséquent, dans le cas de ces entreprises, les matières premières représentent 56 pour cent du prix de vente final.

2. **Autres produits en métal**

Feuille d'aluminium à usage ménager

La matière première principale servant à fabriquer la feuille d'aluminium à usage ménager est la brame d'aluminium. Le coût de la matière première représente entre 58 et 63 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de feuille d'aluminium à usage ménager est présenté ci-après.

FEUILLE D'ALUMINIUM À USAGE MÉNAGER 1999

| | CONVERTISSEUR |
|---------------------------------|---------------|
| VENTES EN TONNE | 3 797 |
| VENTES BRUTES | 7 555 |
| DÉDUCTIONS | 357 |
| VENTES NETTES | 7 198 |
| COÛT 0 Matériaux | 4 900 |
| COÛT 0 TONNE | 1 290 |
| CONT 0 | 2 298 |
| CONT 0 TONNE | 605 |
| COÛTS 1 VARIABLES | 1 713 |
| COÛTS 1 TONNE | 451 |
| CONT 1 | 586 |
| CONT 1 TONNE | 154 |
| COÛT 2A Mftg fixe | 303 |
| COÛT 2B Amortissement | 447 |
| COÛT 3A Ventés | 61 |
| COÛT 3B Recherche-développement | 3 |
| COÛT 3C Administration | 114 |
| CONT 3 (Avant frais de gestion) | (343) |
| FRAIS DE GESTION | 55 |
| CONT 3 | (397) |
| Autres | |
| Profits (pertes) | (397) |

Ainsi, le coût des matières premières de l'entreprise concernée est de 4 900. Le coût total de production (somme des postes 1, 2 et 3) est de 7 596. En prenant pour hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 8 356. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 59 pour cent du prix de vente final.

3. Tissus de fibres de verre

La matière première servant à produire les tissus de fibre de verre est le fil de fibre de verre. Le coût de la matière première représente entre 55 et 60 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

4. Fibres chimiques et synthétiques

Résine pour bouteilles en polyéthylène téréphthalate

Les matières premières servant à fabriquer ce produit, qui est utilisé dans la production des bouteilles en plastique, sont l'acide téréphthalique purifié, le monoéthylène glycol, le diéthylène glycol et l'acide isophthalique. Globalement, ces matières peuvent représenter jusqu'à 70 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de résine PET pour bouteilles est présenté ci-après:

Coût de fabrication du produit concerné

Résine PET pour bouteilles

| EXERCICES FINANCIERS | IP 1^{er} octobre 1998-30 septembre 1999 |
|--|---|
| Matières premières: | |
| Acide téréphthalique purifié PTA | 59 236 670 |
| Éthylène glycol | 19 844 039 |
| Autres | 3 862 167 |
| Total matières premières | 82 942 876 |
| Énergie et électricité | 5 025 906 |
| Coûts directs de main-d'œuvre | 2 378 949 |
| Total coûts directs (a) | 90 347 731 |
| Frais généraux de fabrication | |
| Coûts indirects de main-d'œuvre | 9 488 430 |
| Entretien | 1 437 219 |
| Amortissement | 7 508 704 |
| Autres | 154 976 |
| Total frais généraux (b) | 18 589 329 |
| Coût total de fabrication (a+b) | 108 937 061 |
| Total frais d'administration, de commercialisation, de caractère général (c) | 10 108 013 |
| Recherche-développement (d) | 1 435 111 |
| Coût total (a+b+c+d) | 120 480 185 |
| Quantité produite | 25 596 |
| Coût unitaire par tonne | 4 706,992703 |

Ainsi, le coût des matières premières pour l'entreprise concernée est de 82,9 millions et le coût total de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation et les frais de caractère général, les coûts de financement et de recherche-développement) est de 120,5 millions. La marge bénéficiaire étant de 10 pour cent, le prix de vente du PET est équivalent à 132,6 millions. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 63 pour cent du prix de vente de ce produit.

5. Aéronautique

Sans même tenir compte de l'aluminium et des alliages utilisés dans la production des cellules, les moteurs d'un aéronef peuvent représenter 30 pour cent du prix final du produit fini. De même, les coûts de l'avionique et autre équipement d'un aéronef moderne peuvent également représenter 30 pour cent de la valeur finale.

Les moteurs, l'avionique et les autres équipements, généralement achetés à des fournisseurs extérieurs, peuvent globalement représenter 60 pour cent du prix final.

NOTE

Le coût du montage comprend toujours les coûts directs de main-d'œuvre, qui peuvent être très élevés. Par conséquent, pour prendre l'exemple d'un aéronef dont les moteurs, l'avionique et les autres équipements achetés représentent 60 pour cent de la valeur finale, les 10 pour cent qui doivent être achetés sur le marché intérieur, ou aux États-Unis, pour ne pas dépasser la limite de 50 pour cent se voient augmentés du montant des coûts directs de main-d'œuvre à l'étranger également encourus par le fabricant.

Liste des pièces jointes

Pièce n° 10 des CE Article: *US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality*
Tax Notes International, 18 décembre 2000, pages 2749 à 2752.

Pièce n° 11 des CE Extrait des estimations budgétaires du Trésor des États-Unis pour l'exercice financier 2001 intitulé Estimations totales des pertes de recettes au titre de l'impôt sur le revenu (qui donne les chiffres des pertes de recettes FSC pour les exercices financiers 1999 à 2005).

Pièce n° 12 des CE Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE.

Pièce n° 13 des CE Modèle de convention fiscale des États-Unis.

ANNEXE C-2

Deuxième communication écrite des États-Unis

(27 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

| | <u>Page</u> |
|---|-------------|
| I. INTRODUCTION..... | 63 |
| II. ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC..... | 63 |
| A. L'AUSTRALIE ET LE CANADA FONT ERREUR DANS LEUR ANALYSE QUANT À UNE SUBVENTION | 63 |
| 1. Argument de l'Australie | 63 |
| 2. Argument du Canada | 64 |
| a) Le Canada ne propose pas de principes justifiant l'application de l'article premier..... | 64 |
| b) Il ne peut pas être tiré de déduction négative du fait que la Loi satisfait au critère "en l'absence de"..... | 65 |
| c) Le Canada n'analyse pas correctement la Loi | 66 |
| i) <i>Le fait que seules certaines catégories de revenus extraterritoriaux soient susceptibles d'être exclues du champ de l'impôt n'est pas pertinent.....</i> | <i>66</i> |
| ii) <i>Aux fins de l'article premier, la question de savoir si la Loi prévoit une exclusion pour les revenus liés aux exportations ou constitue une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente.....</i> | <i>66</i> |
| iii) <i>La question de savoir si la Loi est fondée sur l'"arithmétique" des FSC est sans intérêt.....</i> | <i>67</i> |
| B. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A)..... | 67 |
| 1. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas aux exportations l'exclusion des revenus extraterritoriaux..... | 68 |
| 2. L'exclusion possible des revenus extraterritoriaux réalisés par les entités étrangères est pertinente par rapport à l'article 3.1 a)..... | 68 |
| 3. Le fait que l'exclusion prévue par la Loi ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur n'est pas pertinent par rapport à l'article 3.1 a) | 69 |
| 4. La règle des 50 pour cent ne subordonne pas aux exportations l'exclusion prévue par la Loi..... | 70 |

| | | |
|------|--|-----------|
| C. | L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION AU SENS DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 | 71 |
| 1. | Argument de l'Australie | 71 |
| a) | Les Membres de l'OMC peuvent s'en remettre à d'autres méthodes possibles pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère | 71 |
| b) | Une mesure visant à éviter la double imposition ne doit pas nécessairement être limitée au montant des impôts payés à l'étranger..... | 73 |
| i) | <i>La méthode de l'exemption est liée aux taux d'imposition appliqués par les pays concernés</i> | 73 |
| ii) | <i>Exemple</i> | 73 |
| iii) | <i>La méthode du crédit d'impôt ne donne pas des résultats parfaits</i> | 74 |
| 2. | Argument du Canada | 74 |
| a) | Le Canada fait une distinction fallacieuse entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation" | 75 |
| b) | Les États-Unis n'ont pas inclus les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger pour "embrouiller la situation" | 75 |
| c) | Le Canada restreint indûment la cinquième phrase de la note de bas de page 59 | 76 |
| i) | <i>La définition des revenus de source étrangère que donne le Canada est erronée</i> | 76 |
| ii) | <i>Il n'y a pas de prescription concernant un "établissement stable"</i> | 77 |
| iii) | <i>Les décisions dans l'affaire FSC jettent un doute sur les processus économiques qui se déroulent à l'étranger en tant que critère des "revenus de source étrangère"</i> | 79 |
| III. | LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC | 79 |
| IV. | LES ÉTATS-UNIS ONT MIS EN ŒUVRE LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD | 80 |
| V. | CONCLUSION | 81 |
| | Liste des pièces présentées par les États-Unis | 82 |

I. INTRODUCTION

1. Conformément au calendrier établi par le Groupe spécial, les États-Unis présentent cette deuxième communication dans le cadre de la présente procédure découlant du recours des Communautés européennes ("CE") à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* ("Mémorandum d'accord"). Comme les observations présentées à titre de réfutation par les CE doivent être communiquées en même temps que les présentes observations, les États-Unis présenteront leur réponse à la communication présentée à titre de réfutation par les CE à la réunion du Groupe spécial. Les présentes observations sont donc limitées aux points soulevés dans le cadre de la présente procédure depuis la présentation par les États-Unis de leur première communication écrite dans le cadre de la présente procédure ("*Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*"). Plus précisément, ces observations se réfèrent aux arguments contenus dans les communications présentées par les tierces parties.

2. Un certain nombre des arguments et positions exprimés dans les communications présentées par les tierces parties sont identiques ou similaires à ceux présentés par les CE, arguments auxquels les États-Unis ont déjà répondu. Dans la mesure où les tierces parties soulèvent des arguments qui n'ont pas été présentés par les CE, les arguments en question ne peuvent pas aider les CE à s'acquitter de la charge qui leur incombe dans le cadre de la présente procédure. Ayant cette considération primordiale à l'esprit, les États-Unis traitent ci-après un certain nombre d'arguments et de points soulevés dans les communications présentées par les tierces parties.

II. ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC

3. Lorsqu'ils exposent leurs vues sur l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, l'Australie et le Canada considèrent d'abord si l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention définie à l'article premier de l'Accord SMC, et présentent ensuite leurs vues sur la question de savoir si l'exclusion est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les États-Unis vont donc considérer d'abord la question de la subvention, puis passer à l'examen de la question de la subordination aux exportations.

A. L'AUSTRALIE ET LE CANADA FONT ERREUR DANS LEUR ANALYSE QUANT À UNE SUBVENTION

1. Argument de l'Australie

4. L'Australie fait valoir que l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention définie à l'article premier parce que, à son avis, *toutes* les exclusions du champ de l'impôt constituent des subventions. L'Australie déclare que les ""recettes brutes du commerce extérieur" sont exclues des recettes brutes retenues pour le calcul de l'impôt à acquitter. Cette exclusion a pour effet de réduire l'impôt qui est dû par la société bénéficiaire."¹ L'Australie arrive à cette conclusion en prenant pour hypothèse que la réduction de l'impôt exigible découlant de l'exclusion des revenus extraterritoriaux "représente une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient normalement applicables à ces revenus bruts".²

5. L'analyse de l'Australie est viciée à plusieurs titres. Premièrement, l'Australie ne tient pas compte du fait que les revenus territoriaux auxquels s'applique l'exclusion prévue par la Loi font partie intégrante de la définition des "revenus bruts", concept qui définit la limite extrême de la compétence fiscale des États-Unis. L'exclusion est, selon les termes employés par l'Organe d'appel, la "règle interne applicable" ou le "point de référence normatif", dans la législation des États-Unis, par

¹ *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 14.

² *Id.*

rapport auquel toutes les mesures particulières doivent être évaluées.³ En conséquence, l'affirmation de l'Australie suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi "représente une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient normalement applicables" est tout simplement incorrecte.

6. Deuxièmement, la présentation erronée que fait l'Australie des effets de la Loi semble résulter du fait qu'elle ne comprend pas comment fonctionne le système fiscal des États-Unis. L'Australie déclare dans sa communication que "[d]'une manière générale, les États-Unis se prévalent du droit d'imposer tous revenus réalisés dans le monde entier par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis".⁴ Cette déclaration ne tient pas compte du fait que la Loi a fondamentalement modifié la manière dont les États-Unis traitent les revenus réalisés à l'étranger. Il est incorrect de faire valoir que "cette exclusion a pour effet de réduire l'impôt qui est dû" puisque cet impôt n'est pas exigible en premier lieu dans le cadre du système fiscal des États-Unis s'agissant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus.

7. Troisièmement, le critère retenu par l'Australie en matière de subventionnement condamnerait apparemment toute réforme fiscale ayant pour résultat de réduire la base d'imposition d'un Membre. Selon l'Australie, toute mesure qui réduit l'impôt pour une catégorie de revenus confère une subvention. Porté jusqu'à sa conclusion logique, cet argument transformerait une simple réduction des taux de l'impôt en subvention parce que les recettes abandonnées du fait de la réduction des taux de l'impôt étaient "normalement exigibles" avant l'entrée en vigueur de la réduction. Ce raisonnement est en contradiction avec la décision rendue par l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*, à savoir que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas un type particulier de système fiscal et que les Membres ont le pouvoir souverain d'imposer ou non des catégories particulières de recettes.⁵

2. Argument du Canada

a) Le Canada ne propose pas de principes justifiant l'application de l'article premier

8. Le Canada commence son analyse du point de savoir si l'exclusion prévue par la Loi confère une subvention définie à l'article premier, en reconnaissant que la Loi satisfait au critère "en l'absence de" établi par le Groupe spécial *FSC*.⁶ Le Canada fait valoir ensuite que le critère "en l'absence de" "ne permet ... pas de déterminer si les pouvoirs publics [américains] ont abandonné ou non des recettes normalement exigibles" et que "une analyse plus complète des règles fiscales intérieures doit être faite pour déterminer quelle serait la situation de ces recettes en l'absence de la mesure contestée".⁷

9. Le Canada, toutefois, ne propose pas de cadre ou de principes pour procéder à une telle analyse et il n'explique pas non plus quels facteurs conduiraient à déterminer que des recettes "normalement exigibles" sont abandonnées. À la place, le Canada semble relever simplement les aspects de la Loi qui ne lui conviennent pas, ou qui lui semblent inusuels, pour en conclure que l'exclusion prévue par la Loi entre dans le champ de l'article premier.

³ *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de vente à l'étranger"* ("*FSC (Organe d'appel)*"), WT/DS108/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 2000, paragraphe 90.

⁴ *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 4.

⁵ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90. À cet égard, l'Australie semble supposer qu'en l'absence de l'exclusion prévue par la Loi, les revenus susceptibles d'être exclus seraient nécessairement imposés. Toutefois, comme il a été démontré dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 100 à 106, cette supposition n'est pas justifiée.

⁶ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 27 et 28.

⁷ *Id.*, paragraphe 29.

10. Ce raisonnement *ad hoc* ne peut pas constituer une base permettant d'interpréter et d'appliquer les dispositions des Accords de l'OMC. Dans l'affaire *FSC*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont indiqué clairement que la question appropriée consistait à savoir si des revenus qui ne sont pas assujettis à l'impôt en vertu d'une mesure contestée seraient "normalement exigibles" en vertu d'autres dispositions de la législation fiscale du pays en question.⁸ Pour déterminer si des impôts seraient "normalement exigibles", il est nécessaire de comparer la mesure contestée avec un "point de référence normatif".⁹ L'approche *ad hoc* du Canada est particulièrement inappropriée dans le présent contexte compte tenu du fait que l'Organe d'appel a déclaré que "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."¹⁰ Par conséquent, la Loi doit être examinée par rapport à une règle énoncée et claire, et non sur la base d'un raisonnement à titre de conclusion.

b) Il ne peut pas être tiré de déduction négative du fait que la Loi satisfait au critère "en l'absence de"

11. Le Canada ne tente pas de faire la comparaison préconisée dans les décisions rendues dans l'affaire *FSC*. À la place, le Canada allègue en fait qu'en révisant leur législation, les États-Unis n'ont que trop bien satisfait au critère "en l'absence de".¹¹ Bien que le Canada ne semble pas contester le fait qu'en excluant les revenus extraterritoriaux de la définition des "revenus bruts" les États-Unis ont redéfini la limite extrême de leur système fiscal, le Canada allègue que cette redéfinition constitue une sorte de "contournement" du critère "en l'absence de". Le Canada fait valoir que comme les États-Unis n'ont pas de "règle formelle d'imposition des recettes en question," le Groupe spécial devrait examiner la portée et la nature de l'exclusion.¹²

12. Le Canada fait erreur sur tous les points. Premièrement, il était tout à fait approprié pour les États-Unis de rédiger la Loi de manière à éviter de créer une situation où, "en l'absence de" l'existence de la Loi, des recettes abandonnées seraient exigibles. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, l'un des buts fondamentaux de la Loi était de respecter les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*.¹³ Si les États-Unis n'avaient pas procédé ainsi, ils n'auraient pas tenu compte de la déclaration essentielle du Groupe spécial concernant la définition d'une subvention. Il fallait autoriser les Membres de l'OMC qui appliquent des décisions de

⁸ Le Groupe spécial *FSC* a expliqué que "il n'est indiqué dans [l'Accord sur l'OMC] aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et les droits "normalement exigibles". *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" ("FSC (Groupe spécial))*", WT/DS108/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.42.

⁹ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90 (pour déterminer si des impôts sont "normalement exigibles" il doit y avoir un "point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées"); voir, aussi, *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.43 ("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 particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre ...").

¹⁰ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90 (italique dans l'original).

¹¹ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 27.

¹² Le Canada fait valoir que le crédit d'impôt étranger était un point de référence préexistant et que les États-Unis ne peuvent pas créer un "nouveau" point de référence. *Id.*, note 19. Toutefois, les dispositions des États-Unis relatives au crédit d'impôt étranger sont inapplicables aux revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus et ne peuvent donc pas être un point de référence pertinent dans ce contexte. Les États-Unis expliquent, dans cette section, pourquoi il n'y a pas de restriction qui empêche un Membre de l'OMC de modifier son système d'imposition et d'établir ainsi un "nouveau" point de référence.

¹³ *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 22 et 23.

l'OMC à concevoir des mesures nouvelles leur permettant expressément de se conformer auxdites décisions.¹⁴

13. Deuxièmement, il était tout à fait approprié aussi pour les États-Unis de modifier leur système fiscal en redéfinissant les limites de leur compétence. Comme l'Organe d'appel l'a expliqué, les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas à un Membre tel ou tel type de système fiscal. Tant qu'ils ne dérogent pas aux obligations spécifiques dans le cadre de l'OMC, les Membres ont "le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes" et "aussi la possibilité de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes".¹⁵ En excluant les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, les États-Unis ont simplement exercé ce droit souverain.

14. Troisièmement, contrairement à ce que donne à entendre le Canada, l'absence d'"une règle formelle d'imposition des recettes en question" indique que la Loi ne confère pas de subvention. Autrement dit, l'important en l'espèce est de savoir si du fait de la mesure contestée des recettes sont abandonnées par comparaison avec un "point de référence normatif" dans le cadre de la législation des États-Unis. Le Canada n'a pas défini de tel point de référence, et pas plus que l'Australie, il n'a expliqué quelle disposition de la législation des États-Unis permettrait nécessairement de capturer des revenus qui sont exclus du fait de la Loi.

c) Le Canada n'analyse pas correctement la Loi

15. Le Canada fait référence à plusieurs aspects de la Loi qui ne sont pas pertinents pour déterminer si la Loi confère des subventions définies à l'article premier.

i) Le fait que seules certaines catégories de revenus extraterritoriaux soient susceptibles d'être exclues du champ de l'impôt n'est pas pertinent

16. Le Canada soutient qu'il est inapproprié que "seules certaines catégories de "revenus extraterritoriaux" bénéficient de cette exclusion."¹⁶ Toutefois, rien dans le libellé de l'article premier ne donne à entendre que la portée ou le champ d'une exonération d'impôt est pertinent par rapport au point de savoir si une subvention a été accordée. Dans beaucoup de systèmes d'exemption, par exemple, la non-imposition des revenus étrangers est assortie de conditions compliquées. Le Canada n'explique pas en quoi la portée de l'exclusion est pertinente par rapport au point de savoir si des impôts sur des revenus extraterritoriaux sont "normalement exigibles".

17. Outre qu'elle n'est pas pertinente, l'affirmation du Canada suivant laquelle le champ de l'exclusion prévue par la Loi n'est pas assez large est erronée. L'exclusion des revenus extraterritoriaux s'applique d'une manière large aux personnes physiques, aux partenariats et aux sociétés, indépendamment du point de savoir s'ils se trouvent aux États-Unis ou à l'étranger. L'exclusion s'applique à une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger – à savoir vente à l'étranger, location-vente à l'étranger et location à l'étranger.

ii) Aux fins de l'article premier, la question de savoir si la Loi prévoit une exclusion pour les revenus liés aux exportations ou constitue une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente

18. Le Canada soutient ensuite que la Loi confère des subventions au sens de l'article premier parce que l'exclusion qu'elle prévoit s'applique aux revenus liés aux exportations et parce que l'exclusion de ces revenus ne constitue pas, suivant le Canada, une mesure visant à éviter la double

¹⁴ Si tel n'était pas le cas, le système de règlement des différends ne jouerait pas son rôle d'élément essentiel destiné à assurer la sécurité et la prévisibilité du système commercial multilatéral.

¹⁵ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90 (italique dans l'original).

¹⁶ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 30.

imposition.¹⁷ Ces considérations ne sont absolument pas pertinentes pour déterminer si une mesure confère des subventions définies à l'article premier. L'Organe d'appel a dit clairement que la définition d'une subvention est autonome - c'est-à-dire qu'elle s'applique dans l'ensemble de l'Accord SMC et ne dépend pas du point de savoir si la mesure en cause implique des exportations.¹⁸ En outre, l'article 3.1 a), qui est la disposition de l'Accord SMC traitant spécifiquement des exportations, ne s'applique qu'aux subventions "définies à l'article premier". La subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) n'est pertinente que pour les mesures qui confèrent d'abord des subventions au sens de l'article premier.

19. En ce qui concerne l'affirmation du Canada suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition, cet aspect n'a pas lui non plus d'incidence sur le point de savoir si l'exclusion constitue une subvention. Les États-Unis ont déjà avancé un argument similaire dans le différend *FSC*, lorsqu'ils ont soutenu que la note de bas de page 59, y compris la cinquième phrase (qui se réfère aux mesures en vue d'éviter la double imposition) faisait partie du contexte pour interpréter l'expression "normalement exigibles" figurant à l'article premier. L'Organe d'appel a rejeté toutefois cet argument, considérant que la note de bas de page 59 est pertinente par rapport à l'article 3.1 a) et non par rapport à l'article premier.¹⁹ En conséquence, la question de savoir si la Loi constitue ou non une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente pour déterminer si elle peut ou non être considérée comme une subvention.²⁰

iii) La question de savoir si la Loi est fondée sur l'"arithmétique" des FSC est sans intérêt

20. Enfin, le Canada soutient que la Loi constitue une subvention parce qu'elle "correspond [...] arithmétiquement aux revenus du commerce extérieur exonérés en vertu du régime FSC".²¹ Dans la mesure où le Canada donne à entendre que les dispositions relatives au FSC n'ont pas été abrogées, le Canada fait erreur puisque la Loi a abrogé les dispositions relatives au FSC. Dans la mesure où le Canada fait en réalité valoir que la Loi utilise les mêmes pourcentages que les dispositions relatives au FSC, il focalise l'attention sur un point qui est sans intérêt. Ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC* n'ont jugé contestables les pourcentages utilisés dans les dispositions relatives au FSC. En outre, une telle comparaison entre les dispositions du régime FSC et la Loi n'est ni exacte ni significative. En règle générale, des mesures contestées peuvent être modifiées pour remédier à des irrégularités au regard de l'OMC. En l'occurrence, les dispositions relatives au FSC ont été abrogées et la Loi est notablement différente.²²

B. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A)

21. Le Canada et l'Australie font valoir que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation et, par conséquent, incompatible avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Le Canada et l'Australie avancent quatre arguments essentiels en relation avec l'article 3.1 a). Premièrement, l'un et l'autre soutiennent que la prescription concernant l'utilisation à l'étranger

¹⁷ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 31 à 35.

¹⁸ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 89.

¹⁹ *Id.*, paragraphes 93 et 94. Les États-Unis répondent plus loin, dans la section II.C.2, à l'assertion du Canada suivant laquelle la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition.

²⁰ Au cas où le Groupe spécial considérerait que l'argument relatif à la double imposition est pertinent par rapport à la question de savoir si la Loi confère une subvention, les États-Unis rappellent que selon leur argument la Loi ne confère pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) parce qu'elle constitue une mesure visant à éviter la double imposition.

²¹ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 32, citant la *première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 35.

²² Voir la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 47 à 55, pour un examen des différences entre la Loi et le régime FSC.

figurant dans la Loi fait, en elle-même, de la Loi et de l'exclusion pour les revenus extraterritoriaux qu'elle prévoit une subvention subordonnée aux exportations. Deuxièmement, le Canada fait valoir que l'application de l'exclusion aux transactions autres qu'à l'exportation n'est pas suffisante pour soustraire la Loi à la prohibition prévue à l'article 3.1 a). Troisièmement, le Canada et l'Australie allèguent que l'inapplicabilité de l'exclusion aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur démontre que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations. Quatrièmement, l'Australie allègue que du fait de la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi, l'exclusion des revenus des entités étrangères est subordonnée aux exportations. Aucun de ces arguments, toutefois, n'est étayé par le libellé de l'article 3.1 a), tel qu'interprété par l'Organe d'appel.

1. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas aux exportations l'exclusion des revenus extraterritoriaux

22. L'Australie et le Canada allèguent que l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger prévue par la Loi – à savoir que les biens qui font l'objet d'une transaction procurant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus doivent être "détenus en vue d'être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis" – subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux exportations.²³ Contrairement à ces arguments, l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas l'exclusion aux exportations.

23. La Loi prévoit en général que les revenus tirés des transactions qui se déroulent à l'étranger sont susceptibles d'être exclus. Comme noté dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger n'est qu'un élément d'une transaction "qui se déroule à l'étranger" et l'exclusion s'applique indépendamment du point de savoir si les produits visés sont fabriqués ou produits aux États-Unis. Même si les transactions à l'étranger procurant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus englobent des transactions à l'exportation, elles incluent également des transactions qui se déroulent entièrement dans un autre pays, ou qui impliquent divers pays autres que les États-Unis. L'applicabilité de l'exclusion aux revenus tirés d'une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger reflète le principe neutre par rapport aux exportations sur lequel repose l'exclusion. L'activité d'exportation n'est qu'un moyen de se conformer à ce principe.

24. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger prévue par la Loi ne subordonne donc pas l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux exportations. Si tel n'était pas le cas, le Groupe spécial considérerait en fait qu'une exemption du champ de l'impôt pour les revenus tirés des ventes à l'étranger est nécessairement une subvention à l'exportation. Ce résultat serait bien surprenant pour les pays qui appliquent des systèmes fiscaux territoriaux ou des systèmes fiscaux prévoyant des exemptions territoriales.

2. L'exclusion possible des revenus extraterritoriaux réalisés par les entités étrangères est pertinente par rapport à l'article 3.1 a)

25. Comme il a été dit plus haut, le Canada focalise son attention sur les transactions à l'exportation dans le contexte de l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger, faisant valoir que l'exclusion possible des revenus tirés de transactions qui se déroulent à l'étranger autres que celles qui se déroulent à l'exportation n'est pas pertinente.²⁴ Toutefois, ce dédoublement de la Loi n'est pas compatible avec le fonctionnement de ladite loi et il fausse l'analyse dans le cadre de l'article 3.1 a).

²³ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 40; *communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 16.

²⁴ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 41; *voir, aussi, id.*, paragraphe 44.

26. En ce qui concerne les transactions portant sur des ventes réalisées à l'étranger, la Loi ne distingue pas entre les transactions qui se déroulent à l'exportation et les transactions autres que celles qui se déroulent à l'exportation, ni entre les exportateurs et les non-exportateurs. À une exception près, il n'est pas fait de distinction dans les déclarations des contribuables, qui peuvent être des succursales ou des filiales de sociétés américaines ou de sociétés étrangères. Il n'est fait qu'une seule distinction s'agissant de l'identité des contribuables, à savoir que les contribuables étrangers doivent être assujettis à l'impôt des États-Unis sur leurs revenus provenant de la fabrication pour réaliser des revenus susceptibles d'être exclus. Comme expliqué dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, cette distinction uniformise simplement le traitement fiscal des succursales et des filiales de sociétés étrangères par les États-Unis. La Loi s'applique de manière neutre et large aux revenus tirés des transactions qui se déroulent à l'étranger – c'est-à-dire quand les produits faisant l'objet des transactions sont achetés et utilisés hors des États-Unis.

27. Contrairement à l'argument du Canada, dans l'affaire *Canada – Aéronefs* l'Organe d'appel n'a pas déterminé que les subventions accordées aux non-exportateurs étaient sans intérêt pour examiner une mesure dans le cadre de l'article 3.1 a).²⁵ L'affaire *Canada – Aéronefs* était un cas de subordination *de facto* aux exportations. Le groupe spécial chargé d'examiner cette affaire a noté que, le Brésil "ne prétend pas que le programme de PTC est *de jure* subordonné aux exportations. Ce que le Brésil affirme plutôt, c'est que les contributions de PTC dans le secteur des avions de transport régional sont "subordonnées ... en fait ... aux exportations", au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC".²⁶ Pour étayer son allégation quant à la subordination *de facto* aux exportations, le Brésil a fourni d'amples renseignements factuels concernant certaines contributions de PTC et il a établi que ces contributions n'auraient pas été accordées au secteur canadien des avions de transport régional en l'absence de vocation exportatrice dudit secteur. Ainsi, quand l'Organe d'appel a réexaminé la décision du groupe spécial dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, il a confirmé que dans un cas de subordination *de facto* aux exportations, seules les subventions dont il était allégué qu'elles étaient subordonnées aux exportations devraient être prises en considération par le groupe spécial.

28. L'affaire *Canada – Aéronefs* est différente du présent cas d'espèce. Les CE n'ont pas présenté d'allégation quant à une subordination *de facto* aux exportations et elles n'ont pas présenté non plus d'élément de preuve pour étayer une telle allégation. Le seul élément de preuve présenté par les CE est la Loi elle-même. Ignorer le caractère neutre par rapport aux exportations de la définition des revenus extraterritoriaux équivaldrait à ignorer l'un des aspects les plus importants du présent différend. Contrairement à la constatation de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs* suivant laquelle le programme de PTC n'aurait pas contribué au secteur des avions de transport régional "en l'absence de" vocation exportatrice de ce secteur, la Loi est indifférente quant au point de savoir comment *tout* contribuable réalise des revenus extraterritoriaux. La Loi ne crée pas de sous-catégories pour les contribuables dont le droit de percevoir des revenus extraterritoriaux serait "lié" à des exportations ou à des recettes d'exportation effectives ou prévues. Le Groupe spécial devrait donc prendre en considération la Loi dans son ensemble pour évaluer si l'exclusion des revenus extraterritoriaux est subordonnée aux exportations.

3. Le fait que l'exclusion prévue par la Loi ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur n'est pas pertinent par rapport à l'article 3.1 a)

29. Le Canada et l'Australie soutiennent que du fait que l'exclusion ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent exclusivement sur le marché intérieur, cette exclusion est

²⁵ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 45 à 47.

²⁶ *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 août 1999, paragraphe 9.330.

subordonnée aux exportations.²⁷ Comme le Canada l'a déclaré dans sa communication, "c'est obligatoirement avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale qu'il convient de procéder à des comparaisons".²⁸

30. Cet argument n'a pas de fondement dans le texte de l'article 3.1 a) tel qu'interprété par l'Organe d'appel. Le point de savoir si une transaction qui se déroule sur le marché intérieur peut bénéficier d'une exclusion du champ de l'impôt n'a pas d'incidence sur le point de savoir si l'exclusion en question est "subordonnée" aux résultats à l'exportation ou "conditionnée" par eux, ou si son "existence en dépend". En fournissant un cadre permettant d'évaluer une mesure par rapport à l'article 3.1 a), l'Organe d'appel n'a jamais dit qu'il fallait procéder à quelque comparaison, et encore moins à une comparaison entre le traitement fiscal des transactions à l'exportation et le traitement fiscal des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur. Si les rédacteurs de l'article 3.1 a) avaient voulu prescrire que pour déterminer s'il y a subordination aux exportations une comparaison soit faite entre le traitement des ventes réalisées à l'étranger et le traitement des ventes réalisées sur le marché intérieur, ils l'auraient fait dans le texte de l'Accord. Or ils ne l'ont pas fait.

4. La règle des 50 pour cent ne subordonne pas aux exportations l'exclusion prévue par la Loi

31. Alors que le Canada semble considérer que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations dans le cas des ventes de biens produits à l'étranger, l'Australie fait valoir que suivant la règle des 50 pour cent prévue par la Loi "[i]l faut ... absolument qu'il y ait exportation de produits des États-Unis" dans le cadre des transactions en question. L'argument de l'Australie est fondé entièrement sur une hypothèse erronée, à savoir que "50 pour cent au moins de [la] valeur loyale et marchande [de ces biens] doivent être imputables à des éléments d'origine américaine et à des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre aux États-Unis".²⁹

32. La règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi n'impose *aucune* teneur en éléments d'origine américaine. Les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent inclure des biens contenant 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère. En outre, la règle des 50 pour cent n'impose pas que quelque portion de la valeur loyale et marchande d'un produit final puisse être imputée à des intrants produits aux États-Unis et à des coûts salariaux directs supportés aux États-Unis. La Loi plafonne, par contre le montant de la valeur loyale et marchande d'un produit peut être imputé à l'emploi de main-d'œuvre et à l'utilisation d'intrants *étrangers*. Ainsi, la thèse de l'Australie reflète une incompréhension fondamentale du fonctionnement de la Loi. Comme il ressortait de la déclaration jointe d'un contribuable des États-Unis ("X") qui entendait se prévaloir de la Loi, la règle des 50 pour cent n'impose pas que les produits visés par la Loi contiennent des éléments d'origine américaine. Ce contribuable explique qu'il n'aura pas besoin d'inclure des éléments d'origine américaine dans les produits dont la vente procurera des revenus extraterritoriaux:

La [marchandise] vendue par les succursales étrangères de cette filiale suisse [de X] est considérée comme un "bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises" au sens de la Loi. [Cette marchandise] ne [contient] pas d'intrants produits aux États-Unis et elle n'[est] pas fabriquée en employant directement de la main-d'œuvre aux États-Unis. La règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi est respectée compte tenu de la proportion importante de la valeur loyale et marchande du [] produit qui est peut-être imputée à des droits de propriété intellectuelle des États-Unis et en particulier à des brevets de procédé [de X] qui sont exploités sous licence par des fabricants étrangers. La possibilité [pour X] de bénéficier de

²⁷ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 43 et 44; *communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 16.

²⁸ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 44.

²⁹ *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 18.

l'exclusion pour ses revenus extraterritoriaux n'est nullement dépendante de l'utilisation de produits américains exportés hors des États-Unis ou conditionnée par celle-ci.³⁰

En conséquence, la règle des 50 pour cent n'exige pas qu'il y ait exportation de produits des États-Unis et il ne peut donc pas être considéré que l'application de la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation.

C. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION AU SENS DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59

33. L'Australie et le Canada font tous deux valoir que la Loi ne constitue pas 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.³¹ Pour arriver à cette conclusion, cependant, ils laissent entendre que ce qui constitue une mesure visant à éviter la double imposition implique des conditions et restrictions qui ne sont ni étayées par le texte de la note de bas de page 59 ni compatibles avec les méthodes utilisées de par le monde pour éviter la double imposition.

1. Argument de l'Australie

34. L'Australie fonde son argument sur deux points. Premièrement, elle affirme que l'exclusion prévue par la Loi ne peut pas être une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 parce que "les règles générales des États-Unis en matière d'imposition prévoient déjà des crédits d'impôt sur le revenu pour minimiser la double imposition" et parce que "[l]es États-Unis ont également conclu des accords avec d'autres pays pour éviter la double imposition des revenus".³² Deuxièmement, l'Australie allègue que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition parce que l'exclusion qu'elle prévoit n'est "pas calculée [] sur le montant de l'impôt étranger acquitté au titre des "revenus extraterritoriaux" ou limitée [] à ce montant".³³

a) Les Membres de l'OMC peuvent s'en remettre à d'autres méthodes possibles pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère

35. Dans le contexte du commerce international, pour éviter la double imposition il est en général prévu une exonération des revenus réalisés à l'étranger, un crédit pour les impôts payés à l'étranger, ou une convention en matière d'impôt sur le revenu dans le cadre de laquelle chaque juridiction cède des droits en matière d'imposition pour certaines catégories de revenus. Comme les CE l'ont reconnu, la plupart, sinon la totalité, des Membres ont recours à ces trois mécanismes, dans des proportions variables, pour éviter la double imposition.

36. Selon l'historique de son élaboration, la Loi prévoit une autre mesure possible pour éviter la double imposition pour une catégorie particulière de revenus définie par la Loi. Selon cet historique, "les revenus extraterritoriaux qui sont exclus par la présente législation du champ de l'impôt sur le revenu aux États-Unis correspondent aux revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de

³⁰ Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 8. Conformément au paragraphe 3 des *procédures de travail du Groupe spécial*, la pièce n° 9 des États-Unis est classée confidentielle par ceux-ci. Dans la citation de la pièce n° 9 des États-Unis reproduite dans le texte, les États-Unis ont supprimé des indications - correspondant aux crochets - afin de résumer les informations de telle sorte qu'elles puissent être divulguées publiquement.

³¹ Ni l'Australie ni le Canada ne semblent contester les conséquences juridiques qui découleraient de la constatation suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi entre dans le cadre de la note de bas de page 59, à savoir qu'en vertu de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC l'exclusion ne serait prohibée par aucune disposition de l'Accord.

³² *Communication de l'Australie en tant que tierce partie au titre de l'article 21:5*, paragraphe 21.

³³ *Id.*, paragraphe 22.

l'impôt dans le cadre de la plupart des systèmes fiscaux territoriaux".³⁴ Autrement dit, la Loi met en œuvre certains aspects des systèmes d'exemption employés par d'autres pays, y compris des États membres des CE. En tant qu'autre mécanisme possible destiné à éviter la double imposition, la Loi remplace les mécanismes de crédit d'impôt étranger et de déduction d'impôt étranger qui sont normalement applicables aux revenus extraterritoriaux exclus.³⁵

37. Rien dans l'Accord SMC n'interdit aux Membres d'utiliser un autre mécanisme possible de ce type pour éviter la double imposition. Au contraire, l'OCDE et les Nations Unies sont favorables à l'utilisation de ce mécanisme.³⁶ La note de bas de page 59 laisse aux Membres de l'OMC le choix du mécanisme, puisqu'il y est dit que la prohibition des exonérations, remises ou reports des impôts directs accordés spécifiquement au titre des exportations énumérés au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation "n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition ...". (pas d'italique dans l'original). Cette formulation est particulièrement flexible puisqu'elle n'impose aucune *limite* aux Membres de l'OMC pour concevoir des *mesures* visant à éviter la double imposition.³⁷ En outre, dans l'affaire *FSC* l'Organe d'appel n'a pas conditionné le droit souverain des Membres d'exempter une catégorie de revenus à une quelconque obligation pour eux de ne recourir à cet effet qu'à une mesure unitaire. En conséquence, les États-Unis ont la possibilité d'adopter d'autres mécanismes possibles afin d'éviter la double imposition.³⁸

38. Il en est de même en ce qui concerne les conventions fiscales bilatérales auxquelles les États-Unis sont parties. Ces conventions prévoient des mesures pour éviter la double imposition en combinaison ou en parallèle avec les dispositions juridiques intérieures des États-Unis, mais ces conventions sont limitées, de par leurs termes, aux cas dans lesquels les deux gouvernements signataires peuvent revendiquer le droit d'imposer le même revenu. En règle générale, les conventions fiscales bilatérales ont pour objet de compléter les mesures juridiques intérieures visant à éviter la double imposition. Presque tous les pays qui adhèrent à une telle convention ont un mécanisme propre pour éviter la double imposition, et ces mécanismes intérieurs présentent souvent certaines différences – à savoir en termes de méthodologie ou de champ d'application – par rapport à ceux prévus dans la convention. Ainsi, une convention pourrait prévoir en faveur des contribuables une exemption que les lois d'une partie à une convention donnée ne prévoiraient pas normalement. Toutefois, une convention n'exclut pas la nécessité d'une mesure intérieure pour éviter la double imposition.

³⁴ *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 5.

³⁵ Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 114 c) et d) du Code des impôts.

³⁶ *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 le *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, publication n° ST/ESA/102 (1980).

³⁷ Il est intéressant que les rédacteurs de l'Accord SMC aient utilisé le mot "mesures" dans la note de bas de page 59 et qu'ils n'aient pas essayé de définir des méthodes particulières en vue d'éviter la double imposition. Le terme "mesure" a été considéré comme ayant un sens assez large dans d'autres contextes. Comme le Groupe spécial *Japon – Pellicules* l'a expliqué, des "groupes spéciaux du GATT [ont analysé] la question connexe de ce en quoi peuvent consister "toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions" ... visés à l'article III:4 du GATT ... [les] groupes spéciaux ont retenu une interprétation extensive des cas où une action gouvernementale est une loi, un règlement ou une prescription ... Étant donné que le champ couvert par le terme *prescription* paraît plus restreint que celui d'une mesure, l'interprétation extensive donnée au mot *prescription* ... justifie une interprétation encore plus large du mot mesure à l'article XXIII:1 b)" *Japon - Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs*, WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphe 10.51.

³⁸ À cet égard, les CE ont reconnu antérieurement que la méthode du crédit d'impôt et celle de l'exemption sont toutes deux appropriées pour éviter la double imposition et qu'il est internationalement admis que les deux méthodes peuvent être combinées. Annexe de la pièce n° 2 des CE, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

b) Une mesure visant à éviter la double imposition ne doit pas nécessairement être limitée au montant des impôts payés à l'étranger

39. L'Australie fait valoir ensuite que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition parce que l'exclusion n'est pas limitée au montant des impôts payés à l'étranger. Cet argument est également dépourvu de mérite.

i) La méthode de l'exemption est liée aux taux d'imposition appliqués par les pays concernés

40. La méthode de l'exemption repose sur l'hypothèse qu'un revenu donné d'un contribuable ne devrait pas être assujéti aux systèmes fiscaux de deux nations souveraines. Cette méthode est différente de celle du crédit d'impôt, qui suppose que les contribuables seront imposés deux fois sur le même revenu, mais qui compense *a posteriori* les impôts payés à l'étranger.

41. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, une conséquence naturelle de la méthode de l'exemption est que l'effet global sur l'impôt exigible d'un contribuable donné est déterminé par le taux de l'impôt appliqué par le pays de la source pour les revenus de source étrangère exemptés. Dans la mesure où le taux de l'impôt appliqué par le pays de la source est plus élevé que celui du pays de la résidence, le contribuable *paiera plus* d'impôts sur les revenus en question que si ces revenus étaient gagnés dans le pays de la résidence. Inversement, si le pays de la source applique un taux *moins élevé*, le contribuable *paiera moins* que si les revenus étaient réalisés dans le pays de la résidence.

ii) Exemple

42. Il est démontré dans le Commentaire sur le Modèle de Convention de l'OCDE qu'une économie globale d'impôts est un sous-produit naturel de la méthode de l'exemption, mais qu'elle est néanmoins admissible. Dans le Commentaire on démontre cela en prenant l'exemple d'un contribuable qui obtient une économie d'impôt parce que son pays de résidence applique un taux de l'impôt plus élevé que l'autre pays concerné. Il est supposé dans cet exemple que 1) le revenu total du contribuable est de 100 000 dollars, 2) que sur ce revenu de 100 000 dollars 80 000 dollars sont imposables seulement dans le pays de la résidence, 3) que les 20 000 dollars restants sont assujétiés à l'impôt dans les deux pays, 4) que le taux de l'impôt dans le pays de la résidence est de 35 pour cent sur un revenu de 100 000 dollars et de 30 pour cent sur un revenu de 80 000 dollars, et 5) que le taux de l'impôt dans le pays étranger est de 20 pour cent. En l'absence de mesure visant à éviter la double imposition, le contribuable serait assujéti à un impôt de 35 000 dollars sur son revenu total de 100 000 dollars par le pays de la résidence, et aussi à un impôt de 4 000 dollars perçu par le pays de la source sur le montant de 20 000 dollars qui y a été gagné – soit un impôt total de 39 000 dollars.³⁹

43. Il est ensuite expliqué dans le Commentaire de l'OCDE que selon la méthode de l'exemption⁴⁰, les 20 000 dollars de revenus de source étrangère ne seraient pas pris en considération dans le calcul de l'impôt par le pays de la résidence. Le pays de la résidence imposerait donc les 80 000 dollars restants à un taux de 30 pour cent, soit un montant de l'impôt de 24 000 dollars, alors que l'autre pays percevrait son impôt de 4 000 dollars sur le revenu de 20 000 dollars réalisé sur son territoire. Selon la méthode de l'exemption, le montant total de l'impôt serait donc de 28 000 dollars, soit un dégrèvement pour le contribuable de 11 000 dollars (le double impôt de 39 000 dollars moins le montant révisé de 28 000 dollars).

³⁹ Pièce n° 7 des États-Unis, pages C(23)-5 à C(23)-7.

⁴⁰ Cet exemple est fondé sur ce que l'OCDE qualifie de méthode de l'"exemption intégrale". Une autre méthode, celle de l'"exemption avec progressivité", donnerait des résultats différents mais voisins.

44. Cet exemple est illustré comme suit dans le Commentaire:

| | |
|---|----------------------|
| Impôt dans le pays de la résidence (30 pour cent de 80 000 dollars) | 24 000 dollars |
| Plus impôt dans le pays étranger | <u>4 000 dollars</u> |
| Impôts totaux | 28 000 dollars |
| Dégrèvement accordé dans le pays de la résidence | 11 000 dollars |

45. Pour résumer ces résultats, selon la méthode de l'exemption, le contribuable ne devrait s'acquitter que de 28 000 dollars d'impôt au total, dont 24 000 dollars au titre de l'impôt à payer dans le pays de la résidence. Cela représente une économie d'impôts totaux et d'impôt dans le pays de la résidence de 11 000 dollars.

46. L'OCDE approuve la méthode de l'exemption, malgré les économies globales d'impôt qu'elle induit. Les CE semblent être du même avis, et elles ont informé le Groupe spécial *FSC* 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".⁴¹

iii) La méthode du crédit d'impôt ne donne pas des résultats parfaits

47. Il est important de noter que si la méthode du crédit d'impôt peut en théorie mieux se prêter à une évaluation de l'incidence de la double imposition et peut plus facilement éviter une économie d'impôt⁴², concrètement le crédit d'impôt n'est pas une méthode parfaite pour éviter la double imposition. Le crédit d'impôt est souvent compliqué dans son application, et son effet quand des sociétés subissent des pertes à l'étranger, reportent des crédits sur des années d'imposition ultérieures, ou acquittent à l'étranger des impôts qui ne peuvent pas faire l'objet d'un crédit (par exemple en payant des droits d'accise ou des taxes à la valeur ajoutée à la place de l'impôt sur le revenu) soulève beaucoup d'interrogations. Comme l'exemption, le crédit d'impôt peut ne pas aboutir à une compensation exacte au dollar près de l'impôt payé à l'étranger. Mais à la différence de l'exemption le crédit d'impôt peut avoir pour résultat que des contribuables restent assujettis à une double imposition sur le même revenu par deux pays.

48. Compte tenu des aspects complexes propres à chaque méthode, il n'est pas surprenant que les pays aient opté pour l'une ou l'autre, ou pour les deux, et que dans les principales conventions types l'une et l'autre soient préconisées. Les conventions types suivent, à cet égard, la pratique générale et de longue date des pays du monde entier, y compris de nombreux États membres des CE ainsi que beaucoup d'autres pays Membres de l'OMC, qui acceptent les deux méthodes.

2. Argument du Canada

49. Le Canada commence son analyse du point de savoir si la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 en distinguant entre le traitement de ce qu'il appelle les "revenus réalisés à l'étranger" et celui des "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation". Le Canada déclare qu'il "reconnait que l'élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à

⁴¹ Annexe de la pièce n° 2 des CE (pièce n° 5 des États-Unis), page 2. Les CE ont encore fait observer que certains pays appliquent un système d'exemption partielle afin de limiter les avantages dont le contribuable peut bénéficier. Ces pays limitent l'exemption aux revenus "réalisés dans des pays qui s'attachent à appliquer l'impôt à des taux et à des conditions qui sont globalement comparables à [leurs] propres taux et conditions". *Id.*

⁴² Cela tient au fait que les crédits d'impôt sont appliqués *ex ante* et qu'ils peuvent donc théoriquement être calculés avec précision pour compenser l'impôt effectivement payé dans le pays de la source.

éviter la double imposition".⁴³ Le Canada considère, cependant, que "les États-Unis ont ajouté cette nouvelle catégorie de revenus à la mesure en question pour tenter d'embrouiller la situation en matière de fiscalité intérieure normalement applicable à l'élément "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation" des "revenus extraterritoriaux"⁴⁴. Le Canada ajoute que "les revenus tirés de transactions à l'exportation sont des revenus qui ne seraient généralement imposables qu'aux États-Unis ... Le fait que les produits des ventes proviennent de sources étrangères ne transforme pas les revenus réalisés à l'exportation en "revenus réalisés à l'étranger" aux fins de la fiscalité".⁴⁵ Enfin, le Canada fait valoir que "[l]'exportation de marchandises dans le pays étranger ne crée pas un lien suffisant pour déclencher l'imposition dans le pays importateur, même lorsqu'on prend en compte les "processus économiques à l'étranger" requis en vertu [de la Loi]".⁴⁶

50. Ces affirmations non étayées n'ont pas de fondement dans le texte de l'Accord SMC et elles reflètent une incompréhension des modalités d'application des mesures visant à éviter la double imposition dans le monde.

a) Le Canada fait une distinction fallacieuse entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation"

51. Fondamentalement, le Canada fait valoir que du simple fait que l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux revenus tirés des ventes réalisées à l'exportation, cette exclusion est subordonnée aux exportations, alors qu'en réalité l'exclusion s'applique à une catégorie beaucoup plus large de revenus. Comme les États-Unis l'ont expliqué, une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger peuvent procurer des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus. Si l'activité d'exportation peut procurer des revenus extraterritoriaux, cela tient simplement au fait que les ventes réalisées à l'exportation sont une forme de transaction qui se déroule à l'étranger. La Loi ne traite nullement les exportations différemment ou plus généreusement que les autres types de ventes réalisées à l'étranger. Une déclaration d'un contribuable des États-Unis ("X") illustre ce point:

Les revenus extraterritoriaux réalisés par la filiale suisse [de X] ne sont pas tirés d'exportations à partir des États-Unis. Le montant des revenus que [X] exclura conformément à la Loi est sans rapport avec le point de savoir si, et dans quelle mesure, [X] réalise des transactions à l'exportation. En fait, la décision de la société de choisir de devenir un contribuable des États-Unis est absolument sans rapport avec le point de savoir si, et dans quelle mesure, [X] réalise des transactions à l'exportation.⁴⁷

En conséquence, la distinction que fait le Canada entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation" est, au mieux, illusoire.

b) Les États-Unis n'ont pas inclus les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger pour "embrouiller la situation"

52. Le Canada admet que l'"élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à éviter la double imposition". Le Canada conteste néanmoins l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux revenus réalisés à l'étranger qui sont tirés de transactions à l'exportation. Entre autres choses, cette déclaration ne reconnaît pas comment les contribuables des États-Unis peuvent compter sur l'exclusion prévue par la Loi pour les transactions autres qu'à l'exportation.

⁴³ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 33.

⁴⁴ *Id.*

⁴⁵ *Id.*

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 7.

53. Les États-Unis ont expliqué dans leur première communication et ci-dessus que la Loi s'applique à une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger.⁴⁸ Toutes ces transactions peuvent être réalisées sans impliquer de marchandises ou de services originaires des États-Unis, c'est-à-dire que ces transactions n'impliquent pas nécessairement d'exportation à partir des États-Unis. Comme une société l'a expliqué, des revenus extraterritoriaux peuvent être réalisés par des sociétés étrangères et ils peuvent être "réalisés exclusivement dans le cadre de transactions qui se déroulent hors des États-Unis ou à l'étranger".⁴⁹

54. Ainsi, contrairement à ce qu'affirme le Canada, la Loi prévoit une mesure utile de protection contre la double imposition en ce qui concerne les transactions autres qu'à l'exportation. Elle s'applique pleinement aux transactions autres qu'à l'exportation et elle sera utilisée par les contribuables des États-Unis qui perçoivent des revenus qui sont tirés de ventes réalisées entièrement hors des États-Unis, y compris des sociétés étrangères.

c) Le Canada restreint indûment la cinquième phrase de la note de bas de page 59

55. Dans sa communication, le Canada tente de restreindre le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ou d'ajouter des conditions qui ne figurent pas dans son texte. Le Canada fait valoir d'abord que les revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 sont *exclusivement* les revenus pouvant être imputés à des processus économiques qui se déroulent hors du pays de résidence du contribuable. Le Canada fait valoir encore que le bénéfice de la protection contre la double imposition ne peut être accordé qu'aux contribuables ayant des "établissements stables" dans des juridictions autres que celle de leur pays de résidence. Comme les États-Unis le démontrent ci-dessous, ni l'une ni l'autre de ces thèses ne sont correctes.

i) La définition des revenus de source étrangère que donne le Canada est erronée

56. Le Canada semble en désaccord avec la définition des revenus de source étrangère avancée par les États-Unis – à savoir, une évaluation fondée sur l'ensemble des faits et circonstances qui pouvaient amener à considérer que des revenus sont réalisés à l'étranger. Le Canada semble faire valoir que les revenus sont de "source étrangère" seulement dans la mesure où ils peuvent être imputés à des processus économiques qui se déroulent hors du pays de résidence du contribuable. Le Canada va même jusqu'à affirmer que selon les États-Unis les revenus extraterritoriaux sont des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 simplement "[du] fait que les produits des ventes proviennent de sources étrangères".⁵⁰ Le Canada schématise à l'excès la thèse des États-Unis, et il n'explique pas en quoi sa définition est conforme au texte pertinent.

57. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, une source étrangère de paiement n'est que l'un des nombreux facteurs qui pouvaient permettre de considérer que des revenus étaient de "source étrangère". Dans son sens ordinaire, l'expression "revenus de source étrangère" aux fins de la note de bas de page 59 désigne les bénéficiaires ou les gains réalisés hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition.⁵¹ Les États-Unis ont expliqué encore que les principaux éléments indiquant si des bénéficiaires ou des gains ont été réalisés hors des frontières ou du territoire d'un pays pourraient être notamment 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; le transfert de propriété de la marchandise, le paiement ou son autorisation ou les activités économiques à l'origine de la vente (ou du moins une partie d'entre elles) ont lieu hors du territoire de l'autorité fiscale. Ces éléments sont

⁴⁸ L'article 3 de la Loi, portant modification de l'article 941 a) 1) du Code des impôts, décrit les types de transactions visés.

⁴⁹ Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 6.

⁵⁰ *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 34.

⁵¹ Voir la première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 166 et 167.

autant de facteurs qui peuvent faire que des revenus sont assujettis à l'impôt dans deux pays. Il est important de noter que cette définition inclut les revenus pouvant être imputés aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger, mais que le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ne semble pas faire des processus économiques qui se déroulent à l'étranger l'unique facteur permettant de déterminer ce que désigne, ou ne désigne pas, l'expression "revenus de source étrangère".

58. L'expression "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi comporte tous ces éléments étrangers qui peuvent faire en sorte que lesdits revenus sont assujettis à la double imposition.⁵² Le principe fondamental de la Loi est d'exclure du champ de l'impôt les revenus provenant de transactions qui se déroulent à l'étranger. En ce qui concerne les types 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.⁵³ Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis; ils autorisent ou effectuent généralement 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-Unis⁵⁴, et les niveaux prescrits d'activité économique doivent avoir lieu à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises.⁵⁵

59. Pour constater que l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition, on ne doit pas se contenter d'affirmer simplement que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger sont la condition *sine qua non* des "revenus de source étrangère". Il faudrait montrer pourquoi les revenus extraterritoriaux, qui comportent un certain nombre d'éléments étrangers, ne peuvent pas être assujettis à l'impôt dans deux pays, ne peuvent pas donner lieu à une double imposition, et ne peuvent pas à leur tour être protégés contre cette double imposition au moyen de la Loi.

ii) Il n'y a pas de prescription concernant un "établissement stable"

60. Le Canada semble faire valoir que, même si les revenus extraterritoriaux sont suffisamment étrangers par nature, ils ne font pas l'objet d'une double imposition parce que les contribuables des États-Unis qui peuvent se prévaloir de la Loi ne sont pas tenus de maintenir un "établissement stable" dans un pays d'imposition étranger. Le Canada fait valoir que, en l'absence de prescription relative à un "établissement stable", les processus économiques qui se déroulent à l'étranger prévus dans la Loi "ne créent pas une présence à l'étranger susceptible de donner lieu à un impôt et, par conséquent, ne seraient pas considérés comme donnant lieu à des revenus industriels et commerciaux réalisés à l'étranger faisant l'objet d'une double imposition".⁵⁶

61. Avec cette thèse, le Canada feint d'ignorer que, de même qu'il n'y a pas de consensus international quant à ce qui constitue des revenus de source étrangère, il y a une divergence de vues et de pratiques entre les pays quant à ce qui assujettit une entreprise non résidente à la compétence fiscale d'un pays. Les États-Unis, par exemple, ne souscrivent pas en général à l'idée qu'une entreprise non résidente doit avoir un "établissement stable" aux États-Unis pour y être assujettie à l'impôt. Les États-Unis cherchent plutôt à établir si une proportion suffisante de l'activité économique

⁵² Par exemple, une société a déclaré que "[l]es revenus extraterritoriaux réalisés par cette filiale suisse de [X] sont assujettis à l'impôt en Suisse. La décision de la filiale suisse de devenir un contribuable des États-Unis ne dégage pas la filiale suisse de l'obligation de payer des impôts au gouvernement suisse. Toutefois, comme les revenus extraterritoriaux sont exclus des revenus bruts au sens de la Loi régissant l'exclusion des revenus territoriaux, les revenus susceptibles d'être exclus réalisés par cette filiale suisse [de X] ne seront pas assujettis à la double imposition, mais seulement à l'impôt en suisse". Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 10.

⁵³ Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

⁵⁴ Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

⁵⁵ Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 942 b) du Code des impôts.

⁵⁶ Communication du Canada en tant que tierce partie, paragraphe 34.

est réalisée aux États-Unis, dans le cadre d'une transaction ou d'une série de transactions donnée, pour déterminer qu'un contribuable a conduit "une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".⁵⁷ Les revenus "qui ont un lien effectif" avec cette activité commerciale ou industrielle sont assujettis à l'impôt aux États-Unis. En bref, les États-Unis n'exigent pas qu'il existe une activité économique fixe ou durable.

62. Les États-Unis ne sont pas les seuls à s'en remettre à un critère plus flexible que l'équivalent d'un "établissement stable". Aux termes de l'article 253 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada, le fait d'obtenir des commandes ou de mettre des articles en vente au Canada par l'intermédiaire d'un agent ou d'un préposé (indépendamment du point de savoir si le contrat ou la transaction doit être réalisé au Canada ou hors du Canada) peut être considéré comme la réalisation d'une activité économique au Canada aux fins de la fiscalité.⁵⁸ De même, pour prendre l'exemple d'un État membre des CE, dans la législation fiscale du Royaume-Uni il est tenu compte d'un certain nombre de facteurs, y compris le lieu où un contrat est passé, pour déterminer si des "revenus commerciaux" sont imposables au Royaume-Uni.⁵⁹

63. La Loi tient compte des différentes approches possibles dans le monde pour déterminer la compétence fiscale. Elle reconnaît que d'autres pays appliquent des critères différents qui reposent parfois sur des distinctions factuelles subtiles pour déterminer si des revenus sont assujettis à leur régime fiscal. Aux termes de la Loi, par conséquent, les transactions générant des revenus extraterritoriaux doivent comporter un certain nombre d'éléments étrangers susceptibles de montrer qu'il existe un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que des contribuables des États-Unis puissent être assujettis à l'impôt à l'étranger.

64. Il est vrai, comme l'affirme le Canada, que certaines conventions fiscales bilatérales auxquelles les États-Unis sont parties sont fondées sur le critère de l'OCDE, à savoir qu'un non-résident ne doit pas être assujetti à l'impôt en l'absence d'un "établissement stable". Toutefois, comme expliqué plus haut, les conventions fiscales bilatérales sont un moyen de protection additionnel contre la double imposition par rapport aux législations intérieures. La législation fiscale nationale de certains pays confère à ceux-ci une compétence plus large, s'agissant des revenus des non-résidents, que celle prévue par la plupart des conventions fiscales. En fait, l'une des raisons qui conduisent un pays à conclure une convention fiscale bilatérale est d'assurer une protection contre la double imposition à travers ces critères plus exigeants. Le fait que des pays s'en remettent à des conventions fiscales bilatérales pour éviter à leurs entreprises d'être assujetties à l'impôt étranger en l'absence d'un "établissement stable" ne signifie nullement que les mesures intérieures visant à éviter

⁵⁷ Tout ce qui est requis pour établir qu'une activité commerciale ou industrielle est conduite aux États-Unis est que l'activité économique soit "considérable, continue et régulière". Par exemple, on a considéré qu'il était conduit une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis si dans le cadre de son l'activité à l'exportation aux États-Unis un ressortissant étranger obtenait des commandes, inspectait des marchandises, procédait à des achats, réalisait des ventes et maintenait un bureau et un compte bancaire. *United States v. Balanovski*, 236 F.2d 298 (2nd Cir. 1956), cert. denied, 352 U.S. 968 (1957) (pièce n° 10 des États-Unis). Il a été considéré que le simple fait de posséder et de gérer activement des biens immobiliers aux États-Unis constituait une activité commerciale ou industrielle dans ce pays. Voir *De Amodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894 (1960), aff'd, 299 F.2d 623 (3rd Cir. 1962) (pièce n° 11 des États-Unis); *Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953), aff'd, 221 F.2d 227 (9th Cir. 1955) (pièce n° 12 des États-Unis). En outre, la compétence fiscale des États-Unis s'étend en général à une catégorie de revenus en relation avec la conduite d'activités commerciales ou industrielles aux États-Unis (revenus "qui ont un lien effectif") qui est plus large que la catégorie des revenus imposables liés à l'existence d'un établissement stable aux États-Unis. Voir *Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107* (pièce n° 13 des États-Unis); *Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604* (pièce n° 14 des États-Unis), dispositions développées par *Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308* (pièce n° 15 des États-Unis).

⁵⁸ Voir la pièce n° 16 des États-Unis.

⁵⁹ *Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom, 989-2nd* (1999, Bureau of National Affairs), pages A-80 et A-81 (pièce n° 17 des États-Unis).

la double imposition ne puissent pas prévoir des critères moins élevés (en particulier quand il n'existe pas de telle convention).

iii) *Les décisions dans l'affaire FSC jettent un doute sur les processus économiques qui se déroulent à l'étranger en tant que critère des "revenus de source étrangère"*

65. L'une des raisons pour lesquelles les États-Unis ont adopté l'approche ci-dessus – et ont choisi de ne pas retenir exclusivement les processus économiques qui se déroulent à l'étranger comme critère des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 – est que les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire FSC jettent un doute sur le bien-fondé d'un critère aussi restreint.

66. Comme le Groupe spécial pourra se le rappeler, les États-Unis ont fondé en grande partie leur argumentation dans le différend concernant les FSC sur le Texte de conciliation de 1981 du Conseil du GATT. Le Texte de conciliation dit d'abord ceci:

*"Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général."*⁶⁰

Les États-Unis ont cité ce texte pour appuyer l'idée que la note de bas de page 59 autorisait les Membres de l'OMC à exclure du champ de l'impôt les revenus obtenus à l'exportation qui peuvent être imputés à des processus économiques se déroulant à l'étranger et que l'exclusion de ces revenus du champ de l'impôt ne constitue pas une subvention à l'exportation.

67. Dans l'affaire FSC, le Groupe spécial et l'Organe d'appel, toutefois, ont estimé que le Texte de conciliation n'avait pas de rapport avec l'Accord SMC en général et avec la note de bas de page 59 en particulier. Comme l'a déclaré l'Organe d'appel, "[l']action du Conseil de 1981 concernait une disposition différente, l'article XVI:4 du GATT de 1947, et non les disciplines en matière de subventions à l'exportation établies par les articles 1.1 et 3.1 a) de l'Accord SMC".⁶¹

68. En conséquence, l'idée que les "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 peuvent être directement assimilés aux revenus tirés de processus économiques se déroulant à l'étranger, comme le Canada semble le faire valoir, ne peut pas être déduite du libellé du Texte de conciliation de 1981. Une telle interprétation doit émaner du libellé de la note de bas de page 59 elle-même. Or, comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication et plus haut, le texte de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 n'est pas susceptible d'être interprété de manière aussi restreinte.

III. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC

69. L'Australie fait valoir que la Loi subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés et qu'elle est, de ce fait,

⁶⁰ Affaires Législations fiscales, rapports adoptés les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S28/121 (1982) (pas d'italique dans l'original).

⁶¹ FSC (Organe d'appel), paragraphe 119.

incompatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.⁶² Comme on l'a vu plus haut, cet argument repose sur une présentation erronée de la Loi. L'Australie déclare ceci:

[p]our que les biens constituent "des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises [au sens de la Loi], il faut qu'au moins 50 pour cent de leur valeur loyale et marchande soient imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits *aux États-Unis*. ... L'exonération d'impôts ne pouvant être accordée que si la condition d'une teneur [de] 50 pour cent en éléments d'origine nationale est remplie, elle est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.⁶³

70. Cependant, contrairement à l'argument de l'Australie, la Loi n'exige pas que quelconque portion de la valeur d'un produit final soit "imputable à des articles fabriqués ... aux États-Unis". En outre, la Loi ne comporte pas de "condition d'une teneur ... en éléments d'origine nationale".

71. Au sens de la Loi, les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont les "biens dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande peuvent être imputés à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis et aux coûts salariaux directs ... supportés hors des États-Unis.⁶⁴ Il semble que l'Australie fasse une lecture erronée de cette disposition quand elle déclare que 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des biens doivent pouvoir être imputés à des articles fabriqués aux États-Unis. En réalité, la règle des 50 pour cent ne s'applique qu'à la valeur des articles d'origine étrangère et des coûts salariaux directs supportés à l'étranger pour fabriquer un produit fini. La règle ne limite pas la valeur des autres éléments d'origine étrangère. Par conséquent, des biens peuvent satisfaire à la règle des 50 pour cent même si leur teneur est à 100 pour cent d'origine étrangère.

IV. LES ÉTATS-UNIS ONT MIS EN ŒUVRE LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

72. L'Australie fait valoir que les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC pour le 1^{er} novembre 2000, conformément au délai prorogé fixé par l'ORD. Les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la Loi est conforme aux recommandations et décisions de l'ORD puisqu'elle abroge les dispositions relatives au FSC avec effet au 30 septembre 2000 et qu'elle dispose qu'il ne peut pas être établi de FSC après cette date.

73. La Loi prévoit une période transitoire de protection pour atténuer la charge administrative et l'impact que l'abrogation des dispositions relatives au FSC pourrait avoir sur les activités économiques des contribuables. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, l'application de dispositions transitoires limitées destinées à permettre aux contribuables de s'adapter à un nouveau régime est une pratique courante aux États-Unis et dans d'autres pays quand une législation fiscale importante est abrogée. En outre, il est raisonnable en l'espèce de prévoir des dispositions transitoires limitées compte tenu de la dépendance des contribuables par rapport au régime FSC – dépendance due, en partie, au fait que les CE ont attendu 13 ans après la promulgation du régime FSC pour contester celle-ci.

⁶² Communication de l'Australie en tant que tierce partie, paragraphe 19.

⁶³ *Id.* (italique dans l'original).

⁶⁴ Article 2 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

74. L'Australie ignore complètement les arguments présentés par les États-Unis dans leur première communication en ce qui concerne le bien-fondé des règles transitoires prévues par la Loi. En conséquence, les États-Unis renvoient respectueusement le Groupe spécial à ces arguments figurant dans leur première communication.⁶⁵

V. CONCLUSION

75. Pour les raisons exposées ci-dessus et dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de rejeter les allégations et arguments des CE et de faire les constatations demandées au paragraphe 239 de la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*.

⁶⁵ Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 37 et 38 et 223 à 239.

LISTE DES PIÈCES PRÉSENTÉES PAR LES ÉTATS-UNIS

| <u>Numéro</u> | <u>Document</u> |
|---------------|--|
| 9 | Confidential Taxpayer Statement (Déclaration confidentielle d'un contribuable) |
| 10 | <i>United States v. Balanovski</i> , 236 F.2d 298 (2 nd Cir. 1956) |
| 11 | <i>De Amodio v. Commissioner</i> , 34 T.C. 894 (1960) |
| 12 | <i>Lewenhaupt v. Commissioner</i> , 20 T.C. 151 (1953) |
| 13 | Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107 |
| 14 | Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604 |
| 15 | Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308 |
| 16 | Section 253 of the Canadian Income Tax Act (Article 253 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada) |
| 17 | <i>Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom</i> , 989-2 nd (1999, Bureau of National Affairs), pages A-80 et A-81 |