

ANNEXE D

Déclarations orales des parties

	Table des matières	Page
Annexe D-1	Déclaration orale des Communautés européennes	D-2
Annexe D-2	Déclaration finale des Communautés européennes	D-17
Annexe D-3	Déclaration orale des États-Unis	D-25
Annexe D-4	Déclaration finale des États-Unis	D-61

ANNEXE D-1

DÉCLARATION ORALE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(13-15 mars 2001)

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
1. La question à l'examen	3
2. Exclusion ou exemption	4
3. Qu'est-ce qu'une catégorie de revenus?.....	4
4. Qui peut le plus ne peut pas toujours le moins.....	5
5. Quel est le cadre analytique correct (ou la référence correcte) à employer pour évaluer la subordination aux exportations?.....	6
6. Il peut y avoir des subventions subordonnées aux exportations au sein d'un programme plus vaste	7
7. Il faut donner un sens à l'article 3.1 b) de l' <i>Accord SMC</i>	7
8. Le moyen de défense relatif à la double imposition – pratique internationale.....	9
9. L'objet de la dernière phrase de la note de bas de page 59.....	10
10. Le fait que certains pays puissent imposer certains revenus extraterritoriaux ne justifie pas l'utilisation d'un tel système à l'encontre de Membres de l'OMC qui ne le font pas.....	10
11. La dernière phrase de la note de bas de page 59 est limitée aux revenus de source étrangère.....	11
12. L'article III:4 du GATT prohibe les incitations aux produits d'origine nationale	12
13. Pièce n° 9 confidentielle des États-Unis	15
Liste des pièces.....	16

Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial,

1. Les CE savent que vous avez soigneusement étudié les communications qui vous ont été présentées, et seront brèves dans leurs observations liminaires.
2. Nous nous efforcerons d'aider le Groupe spécial en mettant en lumière ce qui nous apparaît comme les points les plus importants.

1. La question à l'examen

3. Tout d'abord, pour situer les autres questions dans leur contexte, les CE voudraient rappeler que la question dont le Groupe spécial est saisi est celle de savoir si les États-Unis ont correctement mis en œuvre les recommandations faites par le Groupe spécial dans la procédure initiale – en fait, s'ils ont **retiré la subvention** – dans le délai fixé par l'Organe de règlement des différends.
4. La réponse immédiate et facile à cette question est, de toute évidence: non. Les subventions FSC n'ont pas été retirées avec effet au 1^{er} octobre 2000 et sont, en fait, toujours offertes sous leur forme initiale – et le resteront indéfiniment. Rien n'indique que le régime de remplacement des FSC ait déjà été utilisé par qui que ce soit. Les règlements d'application et orientations n'ont pas encore été publiés et aucune date n'a été fixée pour cette publication.
5. La dernière information dont disposent les CE est celle qui est publiée dans le Daily tax report du BNA (Bureau of National Affairs) en date du 8 mars 2001, selon laquelle Dirk Suringa, du Bureau du Conseiller du Trésor américain en matière de fiscalité internationale, aurait dit¹:

... il était trop tôt pour dire quand les réglementations proposées seraient publiées, mais les professionnels intéressés pouvaient être assurés que le Trésor y voyait un important projet et demanderait au public d'apporter sa contribution à leur mise au point.

6. Pour les CE, cela rappelle l'affirmation contenue dans le rapport relatif à la procédure *Australie – Saumons* au titre de l'article 21:5 dans laquelle le Groupe spécial a affirmé ce qui suit:

"À notre avis, on peut dire qu'un nouveau régime de mesures de mise en œuvre "existe" quand ce régime énonce toutes les prescriptions et tous les critères auxquels il faut satisfaire pour que le produit visé puisse pénétrer sur le marché du Membre concerné. Pour que les produits puissent pénétrer sur le marché, il faut aussi que les nouvelles mesures énonçant ces prescriptions et critères soient en vigueur. *Nous ne considérons pas qu'un règlement-cadre énonçant les prescriptions et critères fondamentaux – mais non la totalité des prescriptions et critères – soit suffisant pour qu'un nouveau régime "existe"...*"²

7. C'est pourquoi les CE estiment que les subventions FSC n'ont pas été retirées.
8. Le mandat du Groupe spécial inclut aussi la compatibilité des nouvelles mesures avec les règles de l'OMC, et il doit donc répondre à une question moins immédiate mais qui, de l'avis des CE, n'est guère moins facile: le régime de remplacement des FSC, une fois véritablement opérationnel, serait-il compatible avec les règles de l'OMC.

¹ Voir la pièce n° 14 des CE.

² Rapport du Groupe spécial, procédure au titre de l'article 21:5, *Australie – Mesures visant les importations de saumons* ("Australie – Saumons"), WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.28 (pas d'italique dans l'original).

9. Si, laissant de côté les détails, on examine ce que les États-Unis ont fait, cette question peut être posée en d'autres termes, à savoir: l'OMC prohibe-t-elle simplement les subventions à l'exportation qui sont **conditionnées** d'une certaine façon? Une subvention à l'exportation prohibée peut-elle être présentée sous un **nouvel habillage** ou un **nouvel assemblage** – de manière que les effets en soient les mêmes mais qu'elle ne soit plus prohibée? L'OMC s'attache-t-elle à la forme plutôt qu'au fond? Les CE estiment que les réponses à ces questions sont évidentes. Le reste de la présente déclaration visera à montrer que l'on aboutit aux mêmes réponses lorsque l'on considère les choses en détail.

2. Exclusion ou exemption

10. Les CE croient comprendre que les États-Unis ne cherchent pas à soutenir que le simple fait de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion" plutôt que comme une "exemption" soit de nature à déterminer s'il s'agit ou non d'une subvention. Au paragraphe 88 de leur première communication écrite, les États-Unis indiquent que:

... 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.

11. Tel était en effet le critère, comme les CE l'ont indiqué avec insistance dans leurs communications écrites. Les CE attendent avec intérêt de voir si les États-Unis admettront finalement l'existence d'une subvention lorsqu'ils répondront à la première question qui leur est posée par le Groupe spécial, dans laquelle le Groupe spécial fait observer à juste titre que l'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" - donc l'exclusion du champ de l'impôt - est définie comme étant un montant "dont l'exclusion entraînerait une réduction du revenu imposable du contribuable" d'un montant défini. (Ces montants étant, comme les CE l'ont expliqué³, arithmétiquement identiques aux montants exclus en vertu du régime FSC.)

3. Qu'est-ce qu'une catégorie de revenus?

12. La Loi sur le remplacement du régime FSC est construite autour de l'affirmation de l'Organe d'appel⁴ selon laquelle

un Membre a, en principe, le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes, s'il le souhaite. Il a aussi la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes.

13. Le Groupe spécial aura peut-être remarqué que les États-Unis omettent⁵ les mots "en principe" lorsqu'ils citent l'Organe d'appel, et qu'ils omettent aussi de mentionner que l'Organe d'appel ajoute ensuite immédiatement: Mais, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC.

14. La thèse des États-Unis est donc que les "revenus extraterritoriaux" constituent une catégorie de revenus et qu'ils ont le pouvoir souverain de ne pas les imposer.

15. Les CE n'admettent pas que les "revenus extraterritoriaux" puissent être considérés comme une "catégorie de revenus" au sens où cette expression a été employée par l'Organe d'appel. Elles

³ Première communication écrite des CE, paragraphes 35 à 37, deuxième communication écrite des CE, paragraphes 23 et 24.

⁴ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

⁵ Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, paragraphes 64 et 74.

n'admettent pas que n'importe quelle catégorie de revenus arbitrairement définie puisse être exclue du champ de l'impôt, car dans le cas contraire, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* qui fait de l'"abandon de recettes" une forme de subvention serait dépourvu de sens.

16. Comme nous l'avons dit dans notre deuxième communication écrite⁶, le sens correct de "catégorie" dans ce contexte est "classe de revenus" ou "type de revenus". Pour les CE, cela désigne des revenus créés de manière différente.

17. On trouve une justification textuelle de cette position dans l'*Accord SMC* dans lequel différents types d'impôts directs sont énumérés, tels que:

impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière.⁷

18. Les CE notent que l'on trouve une semblable catégorisation des différents types de revenus à l'article 61 du Code des impôts.⁸

19. Tels sont les différents types de revenus que les Membres de l'OMC ont *en principe* le pouvoir souverain d'imposer ou de ne *pas* imposer.

20. Par exemple, si un Membre décidait de ne pas percevoir d'impôts sur la propriété immobilière - ou même sur les bénéfices des entreprises - il ne créerait pas pour autant une subvention.

21. Mais les "revenus extraterritoriaux" ne constituent pas une telle catégorie de revenus. Les véritables "revenus exclus", "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" constituent encore moins une telle catégorie. En réalité, les États-Unis ont introduit une exemption - ou exclusion - conditionnelle du champ de l'impôt en faveur de certains des bénéfices des entreprises qui seraient normalement imposables dans le système américain.

4. Qui peut le plus ne peut pas toujours le moins

22. La deuxième erreur fondamentale des États-Unis est d'assumer que s'ils peuvent exclure l'intégralité d'une catégorie de revenus – de leur point de vue, les "revenus extraterritoriaux", du point de vue des CE, les bénéfices des entreprises – ils doivent pouvoir en exclure une partie. Cela conduit les États-Unis à proclamer un principe fondamentalement erroné, lorsqu'ils disent

Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier.⁹

23. Comme les CE l'ont fait observer, 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" est peut-être applicable au *montant* d'une exemption, mais il ne s'applique pas à la *portée* de l'exemption – ni, bien sûr, aux conditions attachées à une exemption (et ne peut pas non plus justifier une discrimination).¹⁰

⁶ Première communication écrite des CE, paragraphe 84.

⁷ Note de bas de page 58 de l'*Accord SMC*, libellée comme suit:

Aux fins du présent accord:

L'expression "impôts directs" désigne les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière.

⁸ Voir la pièce n° 4 des États-Unis.

⁹ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 91.

¹⁰ Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 79 et 80.

5. Quel est le cadre analytique correct (ou la référence correcte) à employer pour évaluer la subordination aux exportations?

24. Les États-Unis ont raison de dire qu'il y a une différence quant au "cadre analytique"¹¹ entre les CE et les États-Unis s'agissant d'examiner si l'exclusion prévue par le nouveau régime est ou non subordonnée aux résultats à l'exportation.

25. Comme les CE l'ont expliqué dans leur deuxième communication écrite, c'est le cadre analytique retenu par les États-Unis qui ne correspond pas à l'*Accord SMC*, et non celui qu'ont retenu les CE.¹²

26. De même que l'essence d'une subvention réside dans une différence de traitement, et qu'il est nécessaire de comparer une situation à une référence pertinente, de même, on ne peut comprendre une subordination que si l'on compare une situation avec une autre.

27. Les États-Unis allèguent qu'il n'y a pas dans l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* de fondement textuel justifiant l'approche adoptée par les CE, qui consiste à comparer le traitement d'une transaction à l'exportation avec celui d'une vente sur le marché intérieur. Mais l'approche retenue par les États-Unis exige aussi une comparaison. La comparaison que les États-Unis engagent le Groupe spécial à faire est une comparaison entre la vente de produits fabriqués aux États-Unis pour l'exportation et la vente de produits fabriqués à l'étranger pour consommation finale hors des États-Unis. Les CE posent alors la question: où est-il dit, dans le texte de l'article 3.1 a), que telle est la comparaison pertinente?

28. Il est évident qu'une comparaison est nécessaire. De fait, les deux parties le reconnaissent.

29. Pour déterminer l'approche correcte, il convient d'interpréter correctement l'*Accord SMC* et de l'appliquer correctement aux circonstances de l'affaire.

30. Les CE ne répéteront pas leurs arguments détaillés, mais développeront la thèse selon laquelle il faut comparer ce qui est comparable. Les États-Unis comparent des choses qui ne le sont pas. Expliquons-nous.

31. Le régime de remplacement des FSC est une subvention *fondée sur des transactions*. La subvention est obtenue par réduction du montant des impôts payables au titre des bénéfices tirés d'une transaction donnée. De plus, le contribuable a le droit de choisir, transaction par transaction, d'utiliser ou non le régime de remplacement des FSC¹³ et de choisir la méthode qu'il emploiera pour calculer le montant des "revenus exclus".¹⁴

32. En conséquence, il est nécessaire d'examiner l'opération que réalise le contribuable. Un producteur américain de biens a, dans le cours ordinaire de ses affaires, le choix entre vendre à un acheteur local ou à un acheteur étranger. Dans le premier cas, il ne reçoit pas de subvention, dans le second, il en reçoit une. Telle est l'analyse correcte, et elle fait clairement apparaître la subordination de la subvention aux exportations; la subvention n'est reçue que si les biens sont exportés.

33. Les États-Unis voudraient que l'on compare la vente par un contribuable américain à un acheteur étranger d'un bien qu'il a produit aux États-Unis avec la vente par un contribuable américain

¹¹ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 130.

¹² Première communication écrite des CE, section 3.3.2 (paragraphe 74 à 103) et deuxième communication écrite des CE, section 4.3.1 (paragraphe 98 à 110).

¹³ Voir le nouvel article 942 a) 3) du Code des impôts.

¹⁴ Voir le nouvel article 941 a) 2) du Code des impôts.

d'un bien produit à l'étranger à un acheteur étranger pour conclure qu'il n'y a pas subordination aux exportations.

34. Que ce ne soit pas là la comparaison correcte ressort déjà du fait que si le contribuable américain choisit de vendre le bien produit à l'étranger, il a encore en sa possession le bien produit aux États-Unis. Que doit-il en faire? La réponse est simple. Ou bien il le vendra sur le marché intérieur, ou alors il l'exportera, et il se trouve donc placé face au choix réel – celui que les CE ont qualifié de pertinent! En conséquence, la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation.

6. Il peut y avoir des subventions subordonnées aux exportations au sein d'un programme plus vaste

35. Les États-Unis voudraient nous faire croire que puisqu'il y a, au moins en théorie, un certain nombre de moyens autres que l'exportation d'obtenir la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, cela met l'ensemble du programme à l'abri d'une constatation établissant qu'il y a subordination aux exportations. Toutefois l'*Accord SMC* prohibe les "subventions" qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation aussi bien que les programmes de subvention. Dans le cas de la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, les CE ne contestent pas qu'il soit théoriquement possible d'obtenir la subvention sans exporter. Toutefois, le fait que cette possibilité existe ne signifie pas que toutes les subventions accordées en vertu de la Loi ne sont pas subordonnées aux exportations.

36. Dans l'affaire *Canada - Aéronefs*¹⁵, l'Organe d'appel a affirmé qu'un avantage n'est pas une chose abstraite. De la même façon, la subordination aux exportations n'est pas une chose abstraite; elle doit être analysée compte tenu du bénéficiaire, de la transaction et du produit concerné. L'approche préconisée par les États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité.

37. Les CE ont cité l'exemple du programme Partenariat Technologique Canada, objet de la procédure *Canada – Aéronefs*, comme exemple de cas dans lequel une subvention subordonnée aux exportations était incluse dans un programme plus vaste. Les États-Unis, qui avaient ignoré cet argument lorsqu'ils ont répondu à la première communication écrite des CE, ont répondu au même argument présenté par le Canada en disant que le programme Partenariat Technologique Canada était une subvention subordonnée *de facto* aux exportations et en affirmant à tort que les CE n'ont pas présenté d'allégation quant à une subordination *de facto*.¹⁶ Mais l'argument des États-Unis est de toute façon dénué de fondement. D'une part, l'Organe d'appel a dit que le critère de la subordination est le même, que le différend porte sur une subordination *de jure* ou *de facto*. De plus, comment les États-Unis auraient-ils analysé le programme Partenariat Technologique Canada s'il y avait eu une prescription *de jure* faisant obligation aux constructeurs d'aéronefs d'exporter?

38. Le Groupe spécial se souviendra que les CE ont donné, dans leur première communication écrite, d'autres exemples hypothétiques pour montrer à quel point la position des États-Unis est intenable.

7. Il faut donner un sens à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC

39. Ce que les CE veulent surtout faire valoir en ce qui concerne leur allégation relative à l'article 3.1 b) est qu'il faut **donner un sens à toutes** les parties qui le constituent.

¹⁵ 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, paragraphe 154.

¹⁶ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 28.

40. Le sens de l'article 3.1 b) doit être déterminé compte tenu de l'objectif que poursuivaient les rédacteurs lorsqu'ils ont proposé de l'inclure dans l'*Accord SMC* – à savoir, éviter que l'on n'utilise les subventions pour promouvoir la substitution de produits d'origine nationale à des produits importés.¹⁷

41. L'article 3.1 b) part de la notion de "subordination", et les CE ont expliqué la signification de ce terme.¹⁸ Toutefois, la question cruciale à laquelle vous devez répondre est la suivante: **subordination à quoi?**

42. Le terme "subordonnées", dans l'article 3.1 b), n'est pas isolé, mais immédiatement qualifié par le membre de phrase "à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" (dans la version anglaise: "upon the use of domestic over imported goods").

43. Ce membre de phrase – auquel les États-Unis n'ont donné aucun sens – signifie "use of domestic in preference to imported" ("de préférence à des produits importés" dans la version française de l'*Accord SMC*; "con preferencia a los importados" dans la version espagnole). Les CE ont également bien précisé ce point dans leur première communication écrite.¹⁹

44. En conséquence, "subordonnées ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" signifie que pour qu'un programme de subventions soit visé par l'article 3.1 b), il faut que la subvention prévue soit *subordonnée à une prescription qui donne la préférence* à l'utilisation de produits nationaux.

45. En l'espèce, la limitation de la teneur en produits d'origine étrangère est une prescription qui donne lieu à une préférence.

46. Étant donné la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, l'utilisation de produits américains sera **nécessaire dans certains cas**. Cela résulte en toute logique des termes, de la structure et de la conception de la mesure en cause. Comme l'Organe d'appel l'a constaté dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, la subordination en droit "est démontrée sur la base du libellé de la législation ou d'un autre instrument juridique".²⁰ Par conséquent, le fait que l'utilisation de produits américains sera nécessaire dans certains cas est suffisant pour constater une violation de jure de l'article 3.1 b). De plus, les CE ont illustré au moyen des exemples contenus dans l'Annexe de sa première communication écrite, des cas dans lesquels l'utilisation de produits américains sera en fait nécessaire.

47. Outre les cas dans lesquels la structure des coûts du produit fini est telle que l'utilisation d'articles américains sera nécessaire, il y a des cas dans lesquels pour **réduire au minimum le risque** de ne pas respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, par exemple parce que le prix du produit final peut diminuer, ou parce que le prix des "articles" qui sont des composants étrangers peut augmenter, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère amènera les producteurs américains à préférer des "articles" américains.

48. Cette "préférence" est aussi visée par la prohibition inscrite à l'article 3.1 b) dans le membre de phrase "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

49. Les CE ont donné un sens à toutes les dispositions de l'article 3.1 b), comme l'exigent la Convention de Vienne sur les droits des traités et le principe d'interprétation des traités dit de l'effet utile. Les CE soulignent que les États-Unis n'ont pas donné de sens au membre de phrase "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Ils ont simplement répondu que (dans

¹⁷ Voir MTN/GNG/NG10/W/29, 22 novembre 1989; MTN/GNG/NG10/W/25, 28 juin 1989; MTN/GNG/NG10/W/27, 6 octobre 1989.

¹⁸ Première communication écrite des CE, paragraphes 199 et 83.

¹⁹ Première communication écrite des CE, paragraphe 165.

²⁰ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Aéronefs*, paragraphe 167.

certain cas) la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exige pas l'utilisation de produits nationaux²¹ et que cela, à leur avis, suffit à exclure qu'une affaire relève de l'article 3.1 b).

50. Constaté qu'une limitation maximale de l'utilisation d'"articles" étrangers n'est pas visée par l'article 3.1 b) reviendrait à indiquer clairement aux Membres de l'OMC comment contourner la prohibition qu'ils ont eux-mêmes voulu faire figurer dans l'Accord SMC. Il ne serait pas du tout difficile de reformuler une prescription "positive" imposant l'utilisation de produits nationaux en une prescription imposant de ne pas utiliser plus d'un certain montant ou d'une certaine valeur de produits étrangers.

8. Le moyen de défense relatif à la double imposition – pratique internationale

51. Nous en venons maintenant au moyen de défense des États-Unis relatif à la double imposition. Dans leur première communication écrite, les CE ont donné toute une série de raisons montrant pourquoi le régime de remplacement des FSC est une mesure visant à éviter une imposition unique, et non une double imposition. Elles ne les répéteront pas ici, mais répondront aux nouveaux arguments que les États-Unis ont présentés dans leur deuxième communication écrite.

52. Premièrement, les États-Unis laissent entendre dans leur deuxième communication écrite que l'OCDE, l'ONU, l'OMC et les CE approuvent ou "préconisent" l'utilisation des deux méthodes, imputation et exemption, pour éviter la double imposition et que les États-Unis sont donc habilités à les utiliser en les combinant de n'importe quelle façon.²²

53. Les États-Unis oublient de mentionner le contexte dans lequel l'utilisation de ces méthodes est admise ou "préconisée". Aucune des entités citées ne préconise l'utilisation de l'une ou l'autre de ces deux méthodes dans des situations qui ne donnent pas lieu à une double imposition internationale. L'objectif des méthodes "préconisées" est d'éviter la double imposition lorsqu'il y a une double imposition des mêmes revenus par deux ou plus de deux pays souverains ayant compétence fiscale, non d'accorder des subventions en utilisant l'une ou l'autre méthode, ou les deux.

54. Ce qui est sans précédent dans le régime de remplacement des FSC, et en fait une subvention, c'est l'octroi d'un allègement de la double imposition dans des situations où il n'y a pas de double imposition. Comme les CE l'ont expliqué dans leurs communications écrites, la Loi sur le remplacement du régime FSC exclut des revenus du champ de l'impôt dans des cas où d'autres pays ne cherchent pas à imposer ces revenus.²³

55. Il est vrai que des revenus exclus du champ de l'impôt par l'effet de la subvention de remplacement *élargie* peuvent être assujettis à l'impôt étranger dans certains cas. Ce qui est sans précédent dans la subvention de remplacement élargie, ce n'est pas seulement qu'elle est applicable lorsque l'activité économique se déroule aux États-Unis, mais qu'elle peut donner lieu à la *surcompensation* d'impôts étrangers acquittés et que, par conséquent, outre qu'elle constitue une subvention, elle ne peut pas être considérée comme une mesure visant à éviter la double imposition.²⁴

56. De plus, même si les pays jugent parfois préférable d'utiliser l'une ou l'autre méthode pour différents types de revenus ou dans des circonstances différentes, il est apparemment sans précédent d'autoriser les contribuables à choisir *transaction par transaction* d'utiliser l'une ou l'autre méthode.

²¹ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

²² Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphes 35 à 37.

²³ Deuxième communication écrite des CE, section 4.6.2 (paragraphes 186 à 198).

²⁴ Deuxième communication écrite des CE, section 4.6.4 (paragraphes 213 à 218 et 220).

9. L'objet de la dernière phrase de la note de bas de page 59

57. La dernière phrase de la note de bas de page 59 relative au point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC parle de "mesures *en vue* d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère", et non de "mesures *qui évitent* la double imposition de revenus de source étrangère". L'expression "en vue de" implique un *but* qui est poursuivi au moyen de la mesure et, pour les CE, il va sans dire que ce doit être un but véritable.

58. La question que les CE voudraient poser est alors la suivante: quel serait le but véritable d'une mesure permettant aux contribuables de choisir *transaction par transaction* entre deux systèmes de protection contre la double imposition? Et quand bien même il y aurait une bonne raison à cela, pourquoi assujettir le droit de faire un choix à des conditions comme l'obligation de "ne pas [vendre] pour utilisation finale aux États-Unis" et l'obligation de ne pas excéder une teneur en éléments d'origine étrangère de 50 pour cent, ou pourquoi exclure du régime les ventes de gaz naturel ou de bois d'œuvre brut? Les États-Unis n'ont donné aucune réponse à ces questions, ce qui confirme que le but du régime de remplacement des FSC n'est pas d'éviter la double imposition mais d'accorder une exemption fiscale – d'éviter l'imposition tout court.

10. Le fait que certains pays puissent imposer certains revenus extraterritoriaux ne justifie pas l'utilisation d'un tel système à l'encontre de Membres de l'OMC qui ne le font pas

59. Un autre argument auquel les États-Unis ont tenté de répondre est que le régime de remplacement des FSC ne peut pas être une mesure visant à éviter la double imposition parce qu'il accorde un allègement de l'impôt sur des bénéficiaires industriels et commerciaux qui ne sont pas générés par un "établissement stable" à l'étranger, critère employé dans les conventions relatives à la double imposition, et ne pourraient donc pas être assujettis à l'impôt dans l'autre pays.²⁵

60. Là, les États-Unis soutiennent qu'"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" et que par conséquent ils ont le droit d'exempter d'impôt une vaste catégorie de revenus, faisant valoir qu'il peut y avoir des pays où ils sont assujettis à l'impôt.²⁶

61. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis n'ont pas cité un seul exemple de pays qui imposerait des "revenus extraterritoriaux" reçus par des sociétés américaines. Les références faites par les États-Unis à ce qu'ils appellent les systèmes fiscaux du Royaume-Uni et du Canada n'emportent pas la conviction, puisque ces deux pays ont conclu des conventions fiscales bilatérales avec les États-Unis.

62. Quoi qu'il en soit, le droit en vigueur dans le seul État membre de l'Union européenne mentionné, le Royaume-Uni, ne l'amènerait pas à imposer des "revenus extraterritoriaux" même s'il n'avait pas conclu de convention fiscale avec les États-Unis.

63. Il ressort d'une lecture plus attentive de l'extrait du traité que les États-Unis ont joint à leur deuxième communication écrite²⁷ que, quelle qu'ait pu être la situation au XIX^e siècle:

La position généralement adoptée aujourd'hui par les tribunaux est de rechercher si "les opérations dont les bénéficiaires découlent en substance" se déroulent au Royaume-Uni".

²⁵ Communication du Canada en tant que tierce partie, paragraphe 34; deuxième communication écrite des CE, paragraphes 193 à 198.

²⁶ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphes 61 à 64.

²⁷ Pièce n° 17 des États-Unis.

64. Ainsi, le principe appliqué au Royaume-Uni est qu'un non-résident peut être assujéti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux si ces bénéfices "découlent en substance" [d'opérations réalisées] au Royaume-Uni. La conclusion de contrats de vente au Royaume-Uni peut bien être *un indicateur* d'activités commerciales et par conséquent d'assujétiement à l'impôt sur les bénéfices des entreprises au Royaume-Uni, mais le même traité indique plus loin:

si une société étrangère établit au Royaume-Uni un bureau qui s'acquitte simplement d'activités administratives (par exemple, la tenue des comptes internes de la société étrangère s'agissant des achats et des ventes) ou d'activités de représentation (par exemple, la fourniture de renseignements à des clients potentiels, mais non la présentation d'offres de vente ou la négociation ou l'exécution de contrats), la société étrangère ne sera pas considérée comme ayant des activités commerciales au Royaume-Uni.

65. Il ne semble donc pas que les "revenus extraterritoriaux" américains seraient imposables au Royaume-Uni, même si la convention relative à la double imposition devait cesser d'être en vigueur.

66. Enfin, les CE voudraient faire observer que même si les États-Unis réussissent à trouver quelque part dans le monde un pays qui imposerait les revenus extraterritoriaux, cela justifierait seulement des mesures visant à éviter la double imposition en relation avec ce pays – et non en relation avec la grande majorité des pays qui se sont engagés par traité à ne pas imposer les bénéfices industriels et commerciaux sauf s'il existe un lien sous la forme d'un établissement stable sur leur territoire.

11. La dernière phrase de la note de bas de page 59 est limitée aux revenus de source étrangère

67. Une autre raison, plus claire encore, pour laquelle le régime de remplacement des FSC ne peut pas bénéficier du moyen de défense que fournirait la dernière phrase de la note de bas de page 59 est que, de toute façon, ce texte n'est applicable qu'aux *revenus de source étrangère*.

68. Il est évident que la limitation aux revenus de source étrangère inscrite dans la note de bas de page 59 ne s'y trouve pas par accident. Seuls les revenus de source étrangère sont susceptibles d'être assujétiés à une double imposition et c'est, par conséquent, le seul cas dans lequel l'éclaircissement est nécessaire.

69. Il est intéressant de noter que la définition américaine des revenus de source étrangère²⁸ est inspirée précisément par le désir de décrire une catégorie de revenus générés à l'étranger qui ont *toute chance d'être imposés* par les pays étrangers. Ainsi, dans le texte intitulé General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (Explication générale de la Loi portant réforme fiscale de 1986) établi par les services de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis, il est indiqué que l'intention du Congrès était:

d'assurer que ... s'agissant de personnes américaines, [les États-Unis] ne traiteraient comme revenus de source étrangère que les revenus générés dans un pays étranger et qui semblaient devoir être assujétiés à l'impôt étranger.²⁹

²⁸ Il n'y a pas de définition explicite de cette notion en droit américain, mais la définition est implicite dans les articles 861 à 865 du Code des impôts des États-Unis.

²⁹ Voir la pièce n° 15 des CE, page 918.

70. Répondant aux arguments de l'Australie et du Canada, les États-Unis persistent à confondre revenus et recettes.³⁰ Le fait que le prix des produits vendus "non [destinés à une] utilisation finale aux États-Unis" est reçu d'étrangers peut signifier que les recettes sont étrangères, mais non que les revenus, c'est-à-dire les bénéfices, de telles ventes sont étrangers.

71. Cette confusion est particulièrement inexplicable lorsque l'on considère que la Loi sur le remplacement du régime FSC distingue elle-même entre revenus et recettes en disposant dans le nouvel article 941 a) 1) que l'exclusion du champ de l'impôt peut représenter soit 1,2 pour cent des recettes, soit 15 (ou 30) pour cent des revenus, c'est-à-dire des bénéfices.

72. Cette confusion délibérée entre revenus et recettes permet aux États-Unis de soutenir que le bénéfice qu'il protège de l'impôt a en quelque sorte sa *source* hors des États-Unis. Une fois encore, ce sont seulement les recettes qui peuvent avoir une source étrangère (parce qu'elles sont tirées de ventes "non [destinées à une] utilisation finale aux États-Unis"), tandis que les bénéfices peuvent être entièrement procurés par des activités économiques menées aux États-Unis.

12. L'article III:4 du GATT prohibe les incitations aux produits d'origine nationale

73. Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial, puisqu'à notre avis la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère viole l'article 3.1 b), nous serons relativement brefs dans notre examen de l'article III:4 du GATT de 1994.

74. Il nous semble qu'il n'y a pas grand-chose à ajouter à l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. Les États-Unis n'y ont guère répondu. Dans la mesure où ils y ont répondu, ils n'ont pas abordé le fond de l'allégation, mais ont bien plutôt 1) allégué que les CE avaient décrit de façon incorrecte la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère – présentant eux-mêmes incorrectement, en fait, les arguments des CE, et 2) allégué le manque d'éléments de preuve – fixant en fait un niveau de preuve à la fois vague et non justifié. Nous ne mentionnerons donc que les points suivants:

- l'article III:4 s'applique aux incitations à l'utilisation de produits nationaux;
- il n'y a pas de "charge de la preuve plus lourde" s'agissant d'allégations au titre de l'article III:4 concernant une mesure d'application générale;
- la limitation de la teneur en éléments d'origine locale est une prescription concernant les produits, non les entreprises. Comme cette dernière question est visée par l'une de vos questions, nous nous y arrêterons dans notre réponse.

75. Les États-Unis estiment que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'"exige" pas l'utilisation d'articles fabriqués aux États-Unis.³¹

76. Les États-Unis ne nient pas, toutefois, qu'il y a une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui se désigne par l'expression "règle des 50 pour cent"³², ou même par le terme "prescription".³³

77. Comme nous l'avons rappelé dans notre première communication écrite, le terme "prescription" l'article III:4 ne vise pas seulement des mesures par lesquelles "une entreprise est

³⁰ Les États-Unis vont jusqu'à dire que "les ventes réalisées à l'exportation sont une forme de transaction qui se déroule à l'étranger" – Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 57.

³¹ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

³² Deuxième communication écrite des États-Unis, sections E et F.

³³ Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

juridiquement contrainte de respecter" une prescription, mais aussi les cas dans lesquels "une entreprise accepte volontairement [de faire quelque chose] afin d'obtenir du gouvernement un avantage".³⁴ Des prescriptions relevant de ce dernier groupe ont été examinées, par exemple, dans les affaires *CEE - Pièces détachées et composants*, *Canada - LEIE* et, très récemment, *Canada - Automobiles*.³⁵

78. Étant donné que nul ne conteste qu'il faut satisfaire à la "règle des 50 pour cent" pour obtenir l'avantage fiscal, il n'y a pas désaccord entre les parties pour ce qui est d'admettre qu'il y a une "prescription" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

79. Pour mémoire, nous voudrions corriger les citations empruntées par les États-Unis à la première communication écrite des CE.³⁶ Dans les deux premières de ces citations, le mot "prescription" est employé au sens qui lui est donné à l'article III:4. La troisième citation ne fait pas référence à la Loi sur le remplacement du régime FSC, comme les États-Unis l'indiquent, mais à l'un des éléments énumérés dans l'annexe de l'*Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce*.

80. Les CE ont, en tout cas, clairement dit qu'à leur avis la Loi n'oblige pas expressément les producteurs américains à utiliser des "articles" d'origine américaine.³⁷ On ne peut donc pas faire dire à ses arguments cités par les États-Unis le contraire de ce qu'ils disent.

81. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une prescription qui **affecte** "la vente ... l'achat ... ou l'utilisation" de produits et soumet les produits importés à un traitement moins favorable que les produits américains. Les CE ont montré, en relation avec leurs allégations au titre de l'article 3.1 a) et 3.1 b) de l'*Accord SMC*, que la limitation de l'utilisation d'articles étrangers rendra nécessaire, en fait, l'utilisation effective de produits américains pour des biens dans lesquels la valeur des matières premières et des composants représente plus de 50 pour cent du prix total. Mais elles voudraient rappeler que l'article III:4 vise aussi les hypothèses dans lesquelles, sans qu'il soit nécessaire d'utiliser des biens d'origine nationale, **un producteur sera induit** à le faire. Toute prescription qui "affecte" la vente ... l'achat ... ou l'utilisation de produits est visée par l'article III:4. Comme l'a indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *CE - Bananes*, le terme "affectant" "implique une mesure qui a "un effet sur", ce qui indique un vaste champ d'application".³⁸

82. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère accorde un "traitement moins favorable" aux "articles" étrangers dont peuvent se composer des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" parce qu'elle donne aux "articles" d'origine américaine un avantage compétitif par rapport aux produits similaires d'origine étrangère. Toutes autres conditions de concurrence étant égales, l'achat de produits nationaux présentera cet avantage supplémentaire que, grâce à un tel achat, il sera plus facile d'obtenir que la production américaine soit considérée comme "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et de bénéficier du régime de remplacement des FSC.

83. Dans l'affaire *Canada - LEIE*, le Groupe spécial était saisi d'une situation analogue. Ce qui était en jeu, c'étaient certains engagements en matière d'achats, que les investisseurs étrangers devaient proposer de prendre pour que leurs investissements au Canada soient autorisés.³⁹ Certains de

³⁴ Rapport du Groupe spécial *CEE - Pièces détachées et composants*, cité dans la note de bas de page 69 de la première communication écrite des CE; première communication écrite des CE, paragraphes 191 à 195.

³⁵ Première communication écrite des CE, paragraphe 201.

³⁶ Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 213, faisant référence aux paragraphes 203, 206 et 217 de la première communication écrite des CE.

³⁷ Voir, par exemple, au paragraphe 194 de la première communication écrite des CE.

³⁸ Rapport de l'Organe d'appel, *CE - Bananes*, paragraphe 220.

³⁹ Rapport du Groupe spécial, *Canada - LEIE*, paragraphe 5.4.

ces engagements consistaient en une offre de n'acquérir de produits canadiens que s'il y en avait de disponibles à des conditions pouvant soutenir la concurrence de produits importés similaires ("disponibles à des conditions concurrentielles"). Le Groupe spécial a constaté que ces engagements étaient contraires à l'article III:4 parce que

dans les cas où les produits importés et les produits nationaux sont offerts à des conditions équivalentes, le respect de l'engagement ferait **donner la préférence** aux produits nationaux. Le fait que l'investisseur étranger choisisse ou non d'acheter des produits canadiens dans telle ou telle situation pratique n'est pas en cause.⁴⁰

84. Ces considérations sont applicables *a fortiori* en l'espèce. Comme on l'a expliqué, le fait qu'en utilisant des intrants d'origine nationale un producteur américain est sûr de ne pas être exclu de la possibilité d'obtenir l'avantage fiscal est un avantage qui est conféré par les pouvoirs publics en faveur des produits américains et aboutit donc à une discrimination à l'encontre des produits importés similaires.

85. La seule autre réponse des États-Unis à l'allégation des CE au titre de l'article III:4 est la création d'un nouveau niveau de preuve dans le cas d'affaires relatives à des mesures d'application générale (par opposition aux mesures visant expressément un produit). Contrairement à ce que soutiennent les États-Unis, toutefois, **il n'y a pas de "charge de la preuve plus lourde"** lorsque des mesures générales sont contestées au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

86. Les CE prieront simplement le Groupe spécial de se reporter aux rapports de groupes spéciaux sur lesquels elles se sont appuyées dans leur première communication écrite⁴¹ et qui examinaient pareillement des mesures d'application générale, à savoir:

- *Canada – LEIE;*
- *États-Unis – Article 337;*
- *CEE – Pièces détachées et composants.*

87. Dans aucune des affaires ci-dessus le Groupe spécial n'a retenu une charge de la preuve différente, ni à plus forte raison "plus lourde", comme le préconisent les États-Unis dans leur première communication écrite. En tout cas, les groupes spéciaux examinant des allégations au titre de l'article III:4 se sont référés indifféremment à des affaires antérieures dans lesquelles les mesures examinées étaient générales ou visaient expressément un produit. De plus, ils ont fait observer que

la prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché ...";

et que

"pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale".⁴²

Ce n'est pas hasard que les États-Unis n'ont été en mesure de mentionner aucun précédent pour justifier le niveau de preuve récemment créé qu'ils préconisent.

⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, *Canada – LEIE*, paragraphe 5.4 (pas de caractère gras dans l'original).

⁴¹ Première communication écrite des CE, paragraphes 191 et suivants.

⁴² Rapport du Groupe spécial, *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.78; première communication écrite des CE, paragraphe 201 et note de bas de page 73.

88. À supposer même, pour les besoins de l'argumentation, qu'il ait été nécessaire de fournir quelque référence aux modalités de fonctionnement d'une "prescription" d'application générale s'agissant de catégories de produits, les CE ont fourni dans leur annexe des éléments de preuve quant aux secteurs dans lesquels l'utilisation d'intrants américains est nécessaire. *A fortiori* ces éléments de preuve suffiront à étayer sans aucun doute possible que la "prescription" à l'examen accorde un traitement moins favorable parce que, toutes autres conditions étant égales, elle rend les intrants d'origine nationale plus attrayants que les intrants d'origine étrangère.

13. Pièce n° 9 confidentielle des États-Unis

89. La réaction immédiate des CE à la pièce n° 9 confidentielle des États-Unis est de dire: Et alors?

90. Les CE ne doutent pas qu'il y ait probablement dans le monde telle ou telle société qui puisse envisager l'assimilation aux sociétés nationales, en fonction des conditions précises que les États-Unis adopteront par la suite. La thèse des CE relativement à l'article 3.1 a) est, comme le Groupe spécial le sait bien à ce stade, non pas qu'aucune société étrangère n'utilisera la subvention de remplacement élargie, mais que la subvention de remplacement de base reste subordonnée aux exportations et que dans bien des cas l'utilisation de la subvention de remplacement élargie exigera l'utilisation par les sociétés étrangères d'articles américains.

91. Si le Groupe spécial estime que les renseignements contenus dans la pièce n° 9 des États-Unis présentent de l'intérêt pour sa décision dans la présente affaire, les CE voudraient formuler à son sujet un certain nombre de demandes d'éclaircissements et de questions qu'elles prieraient le Groupe spécial de poser aux États-Unis et à la société qui fait la déclaration contenue dans ladite pièce n° 9, comme il est habilité à le faire par l'article 13 du *Mémorandum d'accord*.

92. Pour le moment, les CE voudraient simplement faire observer que les États-Unis n'ont présenté qu'une déclaration émanant d'une seule société manifestant l'intention d'utiliser la subvention de remplacement étendue et que cette société n'est que l'une des 50 filiales étrangères importantes de la société mère américaine.⁴³

Je vous remercie.

⁴³ Source: Rapport de la société mère américaine à la Commission des opérations de bourse des États-Unis, dossiers 29 mars 2000.

Liste des pièces

- Pièce n° 14 des CE Extrait de BNA Daily Tax Report du 8 mars 2001 (citant Dirk Suringa du Bureau du Conseiller du Trésor américain en matière de fiscalité internationale).
- Pièce n° 15 des CE Extrait du document intitulé General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, établi par les services de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis.

ANNEXE D-2

DÉCLARATION FINALE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(16 mars 2001)

Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial,

1. Je voudrais tout d'abord vous remercier de l'attention avec laquelle vous nous avez écoutés ces derniers jours et des questions stimulantes que vous nous avez posées. Nous joignons une version écrite des réponses que nous avons déjà données et fournirons des réponses plus développées et plus précises avant la date butoir du 27 mars que vous avez fixée.

2. Nous voudrions présenter un certain nombre d'observations finales pour mettre en lumière certaines questions clés qui se dégagent du débat.

1. Les objectifs et les effets de la Loi sur le remplacement du régime FSC

3. Un élément contrariant - mais révélateur - de notre débat, c'est le nombre de fois où les États-Unis ont répondu qu'ils ne connaissaient pas les raisons ou les effets de nombreuses dispositions de la Loi sur le remplacement du régime FSC.

4. Il vaut la peine de passer en revue les points sur lesquels les États-Unis ont reconnu l'absence de justification, d'explication et d'analyse:

- les effets estimatifs sur les recettes fiscales de la nouvelle loi¹;
- les facteurs considérés comme donnant lieu à l'accroissement des dépenses fiscales²;
- les raisons pour lesquelles certains produits ne peuvent pas procurer des revenus exclus³;
- les raisons pour lesquelles le Président est autorisé à exclure d'autres catégories de produits disponibles en quantité insuffisante⁴;
- les raisons et les effets prévus de ce que l'on appelle la règle des 50 pour cent⁵;

¹ [Question n° 2] Comment s'explique l'accroissement des dépenses fiscales par rapport au régime FSC indiqué par le Bureau du budget du Congrès? Réponse: les États-Unis ne le savent pas.

² [Question n° 3] Dans quelle mesure l'accroissement des dépenses fiscales est-il attribué au fait que la loi en vigueur vise un plus grand nombre de produits (produits stratégiques), et dans quelle mesure peut-il être attribué à d'autres facteurs (par exemple, transactions portant sur des produits fabriqués à l'étranger)? Les États-Unis ne savent pas.

³ [Question n° 6a] Pourquoi y a-t-il cinq catégories de produits (tels que, par exemple, le pétrole et le bois d'œuvre résineux) qui ne peuvent pas procurer des revenus exclus? Les États-Unis ne savent pas.

⁴ [Question n° 6b] Pourquoi le Président est-il autorisé à exclure d'autres catégories de produits disponibles en quantité insuffisante? Les États-Unis ne savent pas.

⁵ Question n° 12: Quels sont les objectifs de la règle des 50 pour cent? Les États-Unis ne savent pas.

[Question n° 13] Quels sont alors les effets de la règle des 50 pour cent? Les États-Unis ne savent pas.

- si la Loi sur le remplacement du régime FSC est applicable aux produits agricoles produits à l'étranger, en particulier aux récoltes et aux produits, et selon quelles modalités.⁶

5. L'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC montre clairement, toutefois, que le gouvernement des États-Unis a été étroitement associé à son adoption et aurait dû être en mesure de donner des explications quant à ses buts et ses effets. Cela ressort déjà à l'évidence de la déclaration ci-après, faite par le Président des États-Unis, M. Clinton, lorsqu'il a promulgué la Loi sur le remplacement du régime FSC:

... La promulgation de cette loi a été possible grâce à l'extraordinaire coopération associant les deux parties entre le Congrès et mon gouvernement et grâce à la forte participation des milieux d'affaires.⁷

6. Compte tenu de l'attitude peu coopérative des États-Unis, les CE communiquent au Groupe spécial les éléments ci-après des travaux préparatoires contenus dans les documents joints à la présente déclaration, qui viennent encore illustrer l'attention qui a été accordée aux dispositions, à leurs objectifs et aux effets visés.

7. Premièrement, le communiqué de presse du gouvernement américain intitulé: "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000 (pièce n° 17 des CE).

Nous sommes en train d'examiner l'un des projets de loi les plus importants qui aient été présentés à ce Congrès. Il est déterminant pour le maintien de la compétitivité des États-Unis sur le marché mondial. Il est déterminant pour notre économie. Et, surtout, il est déterminant pour la sauvegarde de dizaines de milliers d'emplois pour les travailleurs américains et leurs familles. Je crois que l'approche adoptée dans cette loi est pour nous le meilleur moyen de nous conformer à la décision, de continuer d'honorer nos accords commerciaux d'une manière compatible avec les obligations qui en résultent et de maintenir notre compétitivité mondiale. C'est là une question complexe, mais nous devons réussir pour des raisons de première nécessité, a dit M. Bill Archer, Président de la Commission (Républicain, Texas).

Un groupe d'experts en matière fiscale et commerciale de très haut niveau, dirigé par le Secrétaire d'État adjoint, M. Eizenstat, a travaillé sans discontinuer pendant des mois pour trouver un moyen de donner satisfaction à l'Organe de règlement des différends de l'OMC ..., a dit M. Charles Rangel, représentant du groupe minoritaire ayant le rang le plus élevé (Démocrate, New York).⁸

8. Deuxièmement, un extrait de Worldwide Tax Daily, du 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J, analystes fiscaux (pièce n° 18 des CE).

⁶ [Question n° 16] Y a-t-il des directives portant sur la manière dont la Loi sur le remplacement du régime FSC est applicable aux produits agricoles produits à l'étranger, en particulier aux récoltes et aux produits? Les États-Unis ne disposent d'aucune directive.

⁷ Pièce n° 16 des CE, Clinton Statement on signing FSC Repeal Legislation into law - Bureau de l'attaché de presse de la Maison Blanche, Hanoi (Viet Nam), 17 novembre 2000.

⁸ Pièce n° 17 des CE - Communiqué de presse du gouvernement américain "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000.

Des fonctionnaires du Département du Trésor américain se sont entretenus avec des rédacteurs de lois fiscales du Congrès des États-Unis, tard le 21 juillet, pour discuter du projet de texte qui modifierait les lois relatives aux sociétés de ventes à l'étranger (FSC) et rendrait le régime compatible avec les règles de l'OMC.

L'objet de ces discussions privées était de donner des avis aux principaux assistants parlementaires sur les détails du projet de régime FSC avant que la Commission des voies et moyens de la Chambre n'examine la mesure ...

Le projet de texte est largement fondé sur le projet de remplacement du régime FSC que le Secrétaire d'État adjoint américain, M. Stuart Eizenstat, a présenté aux responsables commerciaux de l'UE en mai. Pendant la semaine écoulée, la Commission mixte de la fiscalité des États-Unis a traduit la proposition du Trésor en langage législatif ...⁹

9. Ensuite la pièce que nous avons distribuée ce matin, un extrait du bulletin du Congrès, Chambre des représentants, 14 novembre 2000 (pièce n° 19 des CE):

Page H11891, M. Levin, membre du Congrès, explique:

"En même temps, et je tiens à le souligner, car cela ressort clairement du projet de loi lui-même dans le rapport de la Commission, ce projet de loi n'institue pas une incitation pour les producteurs américains à transporter leurs opérations à l'étranger. Il définit soigneusement les biens sur lesquels peuvent porter les transactions assujetties au nouveau régime fiscal. Un montant ne dépassant pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de ces biens peut consister en a) composants non américains, plus b) main-d'œuvre directe non américaine. Cette disposition a été attentivement examinée par ceux d'entre nous qui siègent à la Commission des voies et moyens ainsi que par le Département du Trésor, et, pourrais-je ajouter, par le chef du groupe minoritaire."

Page H11893, M. Rangel, membre du Congrès, explique:

"Monsieur le Président, permettez-moi de remercier le Président de la Commission des voies et moyens, le député du Texas (M. Archer), mes amis démocrates, et de me joindre à mes collègues intervenus en séance pour demander que l'on se prononce en faveur de ce projet de loi, qui est soutenu par le Président et auquel ont travaillé notre Secrétaire d'État, M. Stuart Eizenstat, le Secrétaire d'État assistant, M. Jon Talisman, ainsi que le Sénat, lequel a apporté quelques modifications."

Page H11894, M. English, membre du Congrès, affirme:

"C'est là un projet de loi d'une importance capitale, qui peut protéger les familles de travailleurs dont les membres détiennent certains des emplois tournés vers l'exportation les plus rémunérateurs d'Amérique ..."

Page H11896, M. Defazio, membre du Congrès, affirme:

"Apparemment peu préoccupés par l'hypocrisie de la chose, le gouvernement de M. Clinton, quelques membres du Congrès et les milieux d'affaires ont ouvertement proclamé, immédiatement après que l'organe chargé des appels de l'OMC avait pris sa

⁹ Pièce n° 18 des CE - Worldwide Tax Daily, 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analystes fiscaux.

décision, la nécessité de maintenir la subvention sous une forme ou sous une autre, et ont commencé à se réunir en secret pour élaborer dans tous ses détails un moyen de contourner la décision de l'OMC et de maintenir ces précieuses incitations fiscales, qui se chiffraient en milliards de dollars."

2. L'existence d'une subvention

10. Les États-Unis demandent au Groupe spécial d'admettre la proposition selon laquelle un Membre de l'OMC a un droit apparemment illimité d'exempter d'impôt tout type de revenu et allèguent ensuite qu'ils n'accordent pas une subvention parce qu'ils ont modifié la référence pertinente par rapport à laquelle l'existence d'une subvention doit être déterminée. Poussée jusqu'à sa conclusion logique, cette approche signifierait qu'il n'y aurait jamais de recettes abandonnées au sens de l'article premier de l'Accord SMC, parce que ces recettes ne seraient jamais "normalement exigibles", le gouvernement intéressé ayant déjà déplacé la "limite extérieure" de sa compétence fiscale pour tenir compte des recettes en question. Dans ces conditions, il n'y aurait pas de subventions résultant d'exemptions fiscales, ce que beaucoup, aux États-Unis, pourraient être stupéfiés d'apprendre, en particulier l'administration des importations au Département du commerce, qui impose régulièrement des droits compensateurs à l'encontre de telles mesures prises par des pays tiers. Les CE ont donné des exemples de ces mesures dans leurs questions aux États-Unis.

11. Les États-Unis allèguent qu'en exemptant de l'impôt américain les revenus extraterritoriaux (ou du moins une partie d'entre eux), ils exercent leur droit souverain de ne pas imposer certains revenus. Ce qu'ils exercent, en fait, c'est leur pouvoir souverain d'accorder une subvention. Il n'y a rien d'intrinsèquement mal à cela, si ce n'est, comme on l'expliquera plus loin, que ces subventions relèvent de la catégorie des subventions prohibées.

3. La subordination aux exportations

12. La Loi exige que les produits soient vendus pour utilisation finale hors des États-Unis. Les États-Unis continuent de faire abstraction du fait évident qu'il n'y a qu'un seul moyen d'obtenir la subvention au titre de transactions portant sur des biens américains – en exportant. Dans leur déclaration orale, les États-Unis sont même allés jusqu'à dire que les producteurs américains ne sont pas obligés d'exporter pour obtenir la subvention, puisqu'ils pourraient, par exemple, décider de produire à l'étranger et générer ainsi des revenus exclus.

13. Si l'on suivait cette logique, toutes les disciplines inscrites dans l'Accord SMC deviendraient totalement inutiles. Pour commencer, aucune subvention ne serait jamais spécifique. Il n'y aurait pas de spécificité régionale, puisque toute entreprise pourrait transporter ses activités dans une région admissible. Il n'y aurait pas de spécificité sectorielle, puisque toute entreprise aurait diversifié ses activités afin qu'elles relèvent du secteur admissible. Cependant, le Département du commerce américain, dans sa pratique en matière de droits compensateurs, soutient que les subventions limitées à certains secteurs ou régions sont spécifiques. Nous n'avons aucune raison de ne pas souscrire à ce point de vue.

14. Comme nous l'avons dit, la subordination, comme l'avantage, n'existe pas dans l'abstrait. La question de la subordination aux exportations doit être déterminée s'agissant des bénéficiaires effectifs de la subvention.

15. Lorsqu'ils ont adopté cette loi, les États-Unis savaient qu'ils adoptaient une mesure visant à promouvoir les exportations – comme le prouvent les déclarations citées ci-dessus. Cela ressort clairement aussi des termes de la Loi. Les États-Unis n'ont pas réussi à expliquer pourquoi les produits pour lesquels se fait sentir une pénurie sont exclus. La raison que nous proposons est simple – c'est parce que les États-Unis ne veulent pas promouvoir l'exportation de tels produits.

4. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère

16. Nous avons fait observer ci-dessus que l'on trouve une explication de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère dans les travaux préparatoires se rapportant à la Loi – la déclaration de M. Levin selon laquelle:

... ce projet de loi n'institue pas une incitation pour les producteurs américains à transporter leurs opérations à l'étranger. Il définit soigneusement les biens sur lesquels peuvent porter les transactions assujetties au nouveau régime fiscal. Un montant ne dépassant pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de ces biens peut consister en a) composants non américains, plus b) main-d'œuvre directe non américaine. Cette disposition a été attentivement examinée par ceux d'entre nous qui siègent à la Commission des voies et moyens ainsi que par le Département du Trésor, et, pourrais-je ajouter, par le chef du groupe minoritaire.

5. La Loi prescrit l'octroi de subventions prohibées

17. Cela nous amène à un point de caractère plus juridique, à savoir que la Loi est incompatible avec l'*Accord SMC* parce qu'elle prescrit l'octroi de subventions prohibées si le contribuable remplit les conditions requises. Le texte n'exclut pas que ces subventions puissent être accordées. Les autorités fiscales américaines ne sont pas libres de ne pas accorder la subvention dans les cas où, par exemple, elle serait contraire à l'article 3.1 b).

6. Le moyen de défense relatif à la double imposition

18. La première chose que les CE ont mise en lumière en ce qui concerne le moyen de défense relatif à la double imposition présenté par les États-Unis est l'absence de toute indication, dans les travaux préparatoires, d'un quelconque risque de double imposition. Les CE vous prieront de vous reporter une fois encore aux extraits des travaux préparatoires présentés dans les pièces; il n'y est jamais question de risque de double imposition.

19. L'une des raisons pour lesquelles le moyen de défense est dénué de fondement est le fait qu'en vertu de la Loi sur le remplacement du régime FSC, un exportateur américain n'est pas obligé de mener hors des États-Unis des activités qui pourraient procurer des revenus que d'autres pays chercheraient à imposer.

20. Dans ce contexte, les CE ont souligné l'importance de la règle reconnue à l'échelon international selon laquelle des bénéficiaires industriels et commerciaux d'entreprises non résidentes ne peuvent être imposés que s'ils se dégagent en liaison avec un "établissement stable".

21. Cette règle est prouvée par les articles 5 et 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, que les CE aussi bien que les États-Unis utilisent comme élément de preuve de la pratique internationale.

22. Étant donné que les revenus exclus ne peuvent provenir que d'activités industrielles ou commerciales, les pays autres que le pays de résidence du contribuable ne peuvent légitimement imposer les bénéfices tirés de telles activités que s'ils sont tirés d'activités économiques menées dans le cadre d'un établissement stable.

23. Les États-Unis ont laissé entendre que l'article 5.5 de la Convention établirait en quelque sorte un critère moins élevé permettant de déterminer l'existence d'un établissement stable, même en l'absence d'un caractère stable des activités à l'étranger. À l'appui de ces arguments, les États-Unis ont

cité de façon incomplète ledit paragraphe de l'article 5 et son commentaire. Les CE estiment qu'il vaut la peine de lire en entier l'article 5.5 et le commentaire correspondant.

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendamment auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe. (article 5.5, non souligné dans l'original)

24. De plus, le commentaire sur l'article 5.5¹⁰ indique clairement que

L'emploi du terme "établissement stable" dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne (l'agent dépendant) utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés.¹¹

25. On lit ensuite dans le commentaire que

Il convient, toutefois de se rappeler que le paragraphe 5 offre seulement un critère de rechange pour déterminer si une entreprise possède dans un État un établissement stable.¹²

26. Ainsi, l'article 5 établit seulement un critère de rechange par rapport au critère énoncé aux paragraphes 1 et 2, et ne permet aucunement de penser qu'un établissement stable pourrait exister sans présenter un degré substantiel de stabilité.

27. Contrairement à l'allégation des États-Unis selon laquelle les CE, dans leur deuxième communication écrite, ont omis certaines parties de l'article 5 et fait entendre que la notion d'établissement stable qui y figure est limitée à l'existence d'une installation fixe d'affaires, les CE, lorsqu'elles ont élaboré leur deuxième communication écrite, avaient attentivement analysé l'entière portée des articles 5 et 7 de la Convention et conclu que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exige aucunement que se déroulent à l'étranger des activités qui constitueraient un établissement stable pour un contribuable américain admis à bénéficier de la subvention.

28. Il est, en fait, de la plus haute importance de garder à l'esprit le fait que la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC est fondée sur un critère de coût en pourcentage et que l'on peut y satisfaire sans entreprendre aucune activité hors des États-Unis. Dans ces conditions, il est également important de garder à l'esprit que les contribuables américains souhaitant être admis à bénéficier de la subvention peuvent sous-traiter à des tierces parties indépendantes toutes les activités, s'il y en a, qui doivent être menées hors des États-Unis. Il s'ensuit que les pays étrangers ne chercheraient pas à faire valoir le droit d'imposer les revenus exclus tels qu'ils sont définis dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, et que celle-ci n'est pas conçue pour servir de mesure visant à éviter la double imposition.

¹⁰ Pièce n° 18 des États-Unis.

¹¹ Commentaire sur l'article 5.5 (paragraphe 32).

¹² Commentaire sur l'article 5.5 (paragraphe 35).

7. Note de bas de page 59

29. Les CE ont expliqué qu'il n'est pas nécessaire, en l'espèce, d'établir le statut et le sens exacts de la note de bas de page 59. Il suffit de noter que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition et ne s'applique pas uniquement aux revenus de source étrangère.

30. Que l'on considère que cela fait référence à un critère établi par l'OMC ou que cela doit être évalué, comme l'abandon de recettes, par référence au système fiscal du pays concerné, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne remplit pas cette condition.

8. Article 3.1 b) de l'Accord SMC et article III:4 du GATT de 1994

31. La meilleure manière de résumer la question à propos de l'article 3.1 b) est de rappeler ce que vous avez demandé aux États-Unis dans la question n° 9.

32. L'article 3.1 b), comme nous l'avons dit, prohibe les conditions qui donnent la préférence aux produits nationaux dans *n'importe quel cas*.

33. Les États-Unis eux-mêmes ont admis qu'il peut y avoir des cas dans lesquels l'utilisation d'articles américains sera nécessaire.

34. Cela signifie *a fortiori* que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fournira une incitation en faveur des produits d'origine nationale au sens de l'article III:4.

Liste des pièces

- Pièce n° 16 des CE President Clinton Statement on signing FSC Repeal Legislation into law - Bureau de l'attaché de presse de la Maison Blanche, Hanoi (Viet Nam), 17 novembre 2000.
- Pièce n° 17 des CE Communiqué de presse du gouvernement américain "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000.
- Pièce n° 18 des CE Worldwide Tax Daily, 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analystes fiscaux.
- Pièce n° 19 des CE Bulletin du Congrès, Chambre des représentants, 14 novembre 2000.
- Pièce n° 20 des CE US Regulation on the operation of the FSC scheme, 6 mars 2001.

ANNEXE D-3

DÉCLARATION ORALE DES ÉTATS-UNIS

(13 mars 2001)

I. INTRODUCTION

1. Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial: Je voudrais, au nom de la délégation des États-Unis, vous remercier de la possibilité qui m'est donnée de m'adresser à vous aujourd'hui. Nous sommes conscients du grand nombre de questions dont le Groupe spécial est saisi, de l'ampleur de la documentation qui lui est soumise et de la gravité des points qu'il doit analyser. Vous entreprenez ainsi de relever un défi de taille, et nous vous en sommes reconnaissants, de même que nous apprécions à sa juste valeur le service auquel vous vous employez en vous efforçant de régler ce différend et de faire progresser la poursuite des objectifs du système multilatéral.

2. Comme le Groupe spécial le sait bien à ce stade, les États-Unis n'estiment pas que les Communautés européennes aient établi, comme elles en ont l'obligation, que la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux – à laquelle je me référerai ci-après comme étant "la Loi" – soit incompatible avec les obligations contractées par les États-Unis dans le cadre de l'OMC. Selon nous, les CE semblent considérer que la Loi a un caractère quelque peu inhabituel et soutiennent, pour cette raison, que cette Loi doit être en quelque sorte incompatible avec les règles de l'OMC. Elles semblent penser que la Loi est différente de mesures qui leur sont bien connues et qui visent à parvenir à des fins semblables. Elles incriminent le fait que cette Loi n'emprunte que partiellement aux régimes fiscaux européens, ou ne suit que partiellement les lignes directrices de l'OCDE. En bref, les CE ne croient pas que la Loi soit suffisamment différente du régime FSC.

3. Toutefois, ce ne sont pas là des raisons suffisantes pour penser qu'une mesure est incompatible avec les obligations résultant de traités. De fait, il s'agit de justifications *ad hoc*, présentées *a posteriori* pour atteindre un résultat souhaité.

4. L'approche du type "Je sais ce que je vois" préconisée par les CE est peut-être utile aux CE, au vu de leurs objectifs immédiats, mais elle ne peut servir l'objectif du système de règlement des différends qui est d'assurer "la sécurité et la prévisibilité du système commercial multilatéral".¹ Elle n'aide guère non plus à "régler [la question] de manière satisfaisante".²

5. C'est pour ces raisons que le Mémoire d'accord exige que le règlement des différends soit régi par les "règles coutumières d'interprétation du droit international public".³ L'ironie veut d'ailleurs que, pendant la première phase de ce différend, les CE aient insisté pour que l'on se tienne strictement au texte des accords pertinents interprété conformément aux règles coutumières d'interprétation. Elles reprochaient alors aux États-Unis de s'appuyer sur d'autres éléments, comme le Texte de conciliation de 1981. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel se sont ralliés, pour l'essentiel, au point de vue des CE.

6. Aujourd'hui, toutefois, c'est l'inverse qui se produit, et ce sont les États-Unis, non les CE, qui se tiennent au texte. Comme ils l'ont exposé dans leurs communications, les États-Unis ont rédigé la Loi en s'inspirant du texte et de la décision du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. Or ils se voient

¹ Mémoire d'accord, article 3:2.

² Mémoire d'accord, article 3:4.

³ Mémoire d'accord, article 3:2.

maintenant opposer des arguments qui, de par leur nature, n'ont rien à voir avec le texte. Le but de ces arguments est de donner aux règles de l'OMC un sens allant au-delà de leur sens ordinaire, et les admettre reviendrait à ajouter aux dispositions des Accords de l'OMC de nouvelles prescriptions et conditions qui, simplement, n'y figurent pas.

II. QUESTIONS FONDAMENTALES SOULEVÉES PAR LA PRÉSENTE AFFAIRE

7. Pour parvenir, en l'espèce, à une décision respectant des méthodes d'interprétation correctes et allant dans le sens des objectifs du système de règlement des différends, les États-Unis font respectueusement valoir que le Groupe spécial doit répondre à certaines questions essentielles soulevées par la présente affaire quant au sens des dispositions pertinentes des Accords de l'OMC. Les États-Unis exposeront brièvement ces questions clés, puis répondront à certains des arguments précis avancés par les CE dans leurs communications.

8. De l'avis des États-Unis, les principales questions sont les suivantes:

Premièrement, la Loi accorde-t-elle une subvention au sens de l'article premier de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce que, tout en excluant de façon générale du champ de l'impôt les revenus extraterritoriaux, elle prévoit l'imposition de certains revenus extraterritoriaux?

Deuxièmement, l'exclusion prévue par la Loi est-elle une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce que l'exportation est une manière, mais non la seule manière, de générer des revenus extraterritoriaux exclus?

Et, troisièmement, peut-on dire que la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce qu'elle ne limite pas l'exclusion prévue au montant des impôts étrangers payés?

9. Les États-Unis estiment que la réponse à chacune de ces questions est non.

A. L'EXCLUSION DU CHAMP DE L'IMPÔT PEUT ÊTRE PARTIELLE ET NE PAS CONSTITUER UNE SUBVENTION

10. Pour ce qui est du caractère partiel de l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi, il semble indiscutable qu'un Membre de l'OMC a le droit de s'abstenir, à son gré, d'imposer toute catégorie de revenus. Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, les Membres ont "le pouvoir souverain ... de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes".⁴ La question dont le Groupe spécial est saisi, toutefois, est de savoir si un Membre peut choisir de ne pas imposer une partie d'une catégorie de recettes.

11. La difficulté à laquelle on se heurte pour répondre à cette question est de savoir comment définir ce qu'est une catégorie de revenus et dans quelles circonstances l'exclusion partielle d'une catégorie peut aboutir à l'octroi d'une subvention. L'Organe d'appel a noté qu'il était difficile de résoudre cette question dans l'abstrait, indiquant ce qui suit: "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".⁵ L'Organe d'appel a indiqué que, pour

⁴ FSC (Organe d'appel), paragraphe 90. (italique dans l'original)

⁵ FSC (Organe d'appel), paragraphe 90. (italique dans l'original)

déterminer si des recettes "normalement exigibles" ont été abandonnées du fait d'une exclusion du champ de l'impôt, il fallait prendre pour base de comparaison la "règle interne applicable" du Membre en question.⁶ Ainsi, dans le cas où la "règle interne applicable" du système fiscal d'un Membre ne prévoit pas l'imposition d'une catégorie de revenus qui est exclue par une mesure contestée, il n'y a pas de recettes dont on puisse dire qu'elles sont "normalement exigibles".

12. Quelle que soit la règle interne applicable aux États-Unis prise pour base de la comparaison, la Loi ne prévoit pas l'abandon de recettes. Il n'y a pas de "point de référence normatif" qui exigerait l'imposition de revenus extraterritoriaux, à moins qu'allant à l'encontre du raisonnement de l'Organe d'appel on ne présume que les États-Unis imposent *tous* les revenus. La Loi donne une définition des revenus extraterritoriaux exclus, et cette définition, comme toutes les définitions, implique qu'une catégorie d'éléments correspond à ses termes, tandis qu'une autre n'y correspond pas. Toutefois, le simple fait que la définition légale des revenus extraterritoriaux exclus ne décrit pas tous les revenus que les États-Unis pourraient théoriquement assujettir à l'impôt ne fait pas que la Loi prévoit une subvention. Si le Groupe spécial devait parvenir à une conclusion différente, le fait que n'importe quelle catégorie définie de revenus ne serait pas assujettie à l'impôt constituerait une subvention. Une exemption pour participation de 95 pour cent au titre de dividendes étrangers rapatriés constituerait une subvention, puisqu'elle aboutirait à l'imposition des 5 pour cent restants. Et, de toute évidence, une exemption de 75 pour cent au titre des revenus d'une succursale étrangère apparaîtrait comme une subvention puisque les 25 pour cent restants seraient assujettis à l'impôt.

13. Si le Groupe spécial adoptait le critère circulaire de la "règle générale" opposée à l'"exception", cela entraînerait de vastes conséquences. Par conséquent, si le Groupe spécial devait admettre le raisonnement des CE, il lui incomberait d'énoncer un critère selon lequel déterminer les cas dans lesquels une règle en matière d'imposition est une "règle générale", et ceux dans lesquels elle ne l'est pas.

14. En ce qui concerne la Loi, sa structure et son historique indiquent que les États-Unis se proposaient de faire de l'exclusion des revenus extraterritoriaux une partie de leur "règle générale" applicable à l'imposition des revenus américains. Par conséquent, le Groupe spécial aurait à expliquer pourquoi les États-Unis n'ont pas voulu, ou n'ont pas pu, modifier en ce sens leur législation interne. En d'autres termes, il appartiendrait au Groupe spécial de donner aux États-Unis - comme aux autres Membres de l'OMC - des orientations quant aux critères à appliquer pour rédiger leur législation fiscale interne, de manière à assurer que les mesures soient suffisamment "générales" pour éviter toute classification non intentionnelle dans la catégorie des subventions. C'est seulement ainsi que les États-Unis et les autres Membres de l'OMC pourraient - à leur avantage - comprendre où commencent et où finissent les limites de l'article premier.

B. EXPORTER PEUT ÊTRE UN MOYEN DE SATISFAIRE À UN PRINCIPE DE NEUTRALITÉ

15. S'agissant de la question de savoir si l'exportation peut être un moyen de satisfaire à un principe de neutralité sans créer une subordination aux exportations, les États-Unis ont expliqué que la Loi s'applique à une vaste gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger portant sur des produits destinés à l'usage ou à la consommation hors des États-Unis, quel que soit le lieu où ces produits sont fabriqués. Il semblerait que cet aspect de la Loi, à lui seul, ne serait pas suffisant pour soulever des questions au titre de l'article 3.1 a). L'exportation peut être un moyen de remplir les conditions relatives à un certain nombre de subventions dont tous les Membres de l'OMC reconnaîtraient sans doute qu'elles ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées.

⁶ *Id.*

16. On ne voit pas très bien dans quelle mesure telle ou telle entreprise devrait nécessairement exporter pour satisfaire aux prescriptions de la Loi, mais c'est là une incidence d'une exclusion du champ de l'impôt au titre de revenus étrangers ou extraterritoriaux. Le fait que l'exportation puisse être un moyen de remplir les conditions neutres par rapport aux exportations prévues par la Loi ne rend pas l'application de la Loi "conditionnée" par les résultats à l'exportation ou "dépendante pour exister" des résultats à l'exportation.

17. Pourtant, les CE donnent à entendre que l'ensemble des sociétés qui exporteront pour se procurer des revenus extraterritoriaux est relativement important, parce que, selon elles, les transactions qui ne sont pas des transactions à l'exportation au titre de la Loi sont limitées par la règle des 50 pour cent en valeur. Les États-Unis ont contesté cette assertion dénuée de fondement. Toutefois, si le Groupe spécial devait admettre les allégations des CE, et constater qu'elles permettent de conclure à une violation de l'article 3.1 a), les États-Unis estiment que le Groupe spécial devrait indiquer clairement si une telle violation est le résultat de l'application de la règle des 50 pour cent ou si l'exclusion des revenus extraterritoriaux est en elle-même et à elle seule subordonnée aux exportations.

18. Il convient d'évoquer un dernier point à propos de la subordination aux exportations. Les CE ont fait valoir à titre subsidiaire que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi était irrégulière parce que, selon elles, les États-Unis ont simplement ajouté une catégorie limitée de transactions autres qu'à l'exportation aux exportations visées par le régime FSC. Les CE soutiennent que cela est irrégulier, parce qu'un Membre de l'OMC ne peut pas remédier à une subvention à l'exportation en en étendant le champ d'application. Dans le même temps, les CE affirment que la Loi est défectueuse parce que, par ailleurs, elle n'est pas d'application assez large, puisqu'elle ne s'applique pas aux importations.

19. De toute évidence, ces deux arguments ne peuvent pas être corrects en même temps. Les États-Unis ont expliqué qu'aucun des deux ne l'est. La Loi n'exige pas du tout qu'il y ait exportation et, par conséquent, son application n'est pas subordonnée aux exportations. Comme ces questions vont au cœur de la présente affaire, les États-Unis demandent que le Groupe spécial précise: a) si le fait que l'exportation est seulement un moyen de se procurer des revenus exclus en vertu de la Loi n'est pas suffisant pour condamner la Loi en vertu de l'article 3.1 a); ou b) si le fait que la Loi n'est pas applicable aux importations condamne effectivement la Loi en vertu de l'article 3.1 a).

C. UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION PEUT ÊTRE DE CARACTÈRE PRÉVENTIF

20. Une autre question qui exige du Groupe spécial une analyse pleinement raisonnée est celle de savoir ce que veut dire la note de bas de page 59 lorsqu'elle fait état de mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Comme dans le cas des subventions et de la subordination aux exportations, des orientations claires sont nécessaires dans cet important domaine afin d'assurer un règlement rapide et définitif du présent différend.

21. Les CE ont demandé au Groupe spécial d'attacher à ce qui constitue une mesure visant à éviter la double imposition un certain nombre de conditions qui ne figurent pas dans le texte de la note de bas de page 59. Elles ont affirmé que de telles mesures doivent exiger que les contribuables aient un "établissement stable" dans le pays étranger. Elles ont allégué que de telles mesures ne peuvent être applicables qu'à des revenus directement attribuables à des processus économiques se déroulant à l'étranger. Elles ont fait valoir que les Membres de l'OMC ne peuvent pas utiliser à la fois l'exemption et l'imputation. Elles ont même été jusqu'à soutenir qu'un Membre doit prouver la "nécessité" de l'institution d'une telle mesure et que les Membres doivent s'en tenir au Modèle de Convention de l'OCDE dans tous ses détails.

22. Les États-Unis reviendront sur ces points plus tard mais, au risque de trop simplifier les choses, on peut énoncer la question de la façon suivante: l'Accord SMC fait-il obstacle à ce que les Membres prennent des mesures préventives pour éviter que leurs contribuables ne soient assujettis à l'impôt à la fois dans leur pays et dans un pays étranger? Le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 permet de penser qu'une approche préventive est autorisée, parce qu'il est dit, au début de cette phrase, que la teneur du point e) de la Liste exemplative ne "limite [pas] la possibilité, pour un Membre" d'"éviter" la double imposition.

23. Les États-Unis ne soutiennent pas que la Loi prévoit un dégrèvement correspondant strictement, au dollar près, aux impôts payés à l'étranger. Toutefois, un allègement aussi limité n'est pas tout ce que permet la note de bas de page 59, et les mesures prises de par le monde pour éviter la double imposition ne sont pas aussi limitées. Les États-Unis ont expliqué que la méthode de l'exemption a un caractère prospectif et prévoit une exemption quel que soit le montant des impôts étrangers effectivement appliqués. À la connaissance des États-Unis, il n'existe aucun pays dans lequel la méthode de l'exemption exigerait que les contribuables prouvent qu'ils ont été imposés sur tous les revenus admis à bénéficier de l'exemption et que l'application de l'exemption n'aboutira pas à une économie globale d'impôt. Il est intéressant de noter que dans le présent différend, seule l'Australie – une tierce partie – a proposé une interprétation aussi étroite. Les États membres des CE n'empêchent pas leurs contribuables de réaliser en fin de compte une économie d'impôt, et il n'est donc pas surprenant que les CE n'aient pas repris à leur compte l'argument de l'Australie. Au lieu de cela, les CE se sont efforcées d'interpréter la note de bas de page 59 comme prescrivant des conditions plus strictes, qui ne découlent pas du sens ordinaire du texte pertinent.

24. La question clé dans ce contexte est de savoir si une mesure entre dans le champ d'application de la note de bas de page 59 lorsqu'elle exclut du champ de l'impôt des revenus qui pourraient être assujettis à un impôt étranger et, de ce fait, doublement imposés. Les États-Unis estiment que des revenus extraterritoriaux exclus pourraient légitimement être assujettis à l'impôt dans un pays étranger. Parallèlement, la Loi est suffisamment souple pour satisfaire aux différents critères sur lesquels se fondent les pays étrangers pour faire valoir leur compétence fiscale. En conséquence, les États-Unis estiment que la Loi entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59.

25. Dans la mesure où le Groupe spécial constaterait que la note de bas de page 59 n'autorise pas les Membres à adopter une méthode préventive pour éviter la double imposition, les États-Unis ont l'honneur de lui demander d'indiquer explicitement quelles sont les conditions ou limitations dont il constate la présence dans la note de bas de page en question. En particulier, ils demandent au Groupe spécial de préciser si les Membres de l'OMC doivent s'assurer, transaction par transaction, si des revenus ont effectivement été assujettis à l'impôt à l'étranger et si le montant des impôts étrangers payés impose une limite supérieure à la protection contre la double imposition.

III. LES ÉTATS-UNIS ONT RÉPONDU À TOUTES LES ALLÉGATIONS DES CE

26. Les États-Unis abordent maintenant certains points précis évoqués par les CE, en commençant par réfuter les assertions dénuées de fondement figurant dans leur deuxième communication, selon lesquelles les États-Unis n'auraient pas répondu à certains de leurs arguments et allégations.

A. LA POSSIBILITÉ POUR LES CONTRIBUABLES QUI N'EXPORTENT PAS DE RECOURIR À L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PROUVE LA NEUTRALITÉ DE LA LOI PAR RAPPORT AUX EXPORTATIONS

27. Les CE affirment à tort que les États-Unis n'ont pas répondu à l'argument selon lequel le fait que la Loi inclut des revenus ne provenant pas des exportations parmi les revenus extraterritoriaux exclus ne signifie pas que la Loi n'est pas visée par l'article 3.1 a).

28. Au contraire, les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la possibilité, pour des exportateurs comme pour des non-exportateurs, d'exclure des revenus extraterritoriaux montre que la Loi est neutre par rapport aux exportations et que cette neutralité signifie que la Loi ne prévoit pas une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Plus précisément, les États-Unis ont expliqué, aux paragraphes 115 à 127 de leur première communication, que la Loi est applicable à une vaste gamme de transactions se déroulant à l'étranger et que l'exclusion prévue par la Loi répond au souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, quel que soit le lieu où les biens faisant l'objet de la transaction sont fabriqués. Les États-Unis ont précisé que le montant des revenus exclus ne dépendait nullement de l'existence de ventes à l'exportation.

29. De plus, aux paragraphes 133 à 136 de leur première communication, les États-Unis ont souligné que les CE ne pouvaient se contenter d'affirmer que les exportations peuvent être un moyen de recevoir des revenus exclus du champ de l'impôt. Dès lors que la Loi prévoit une exclusion même lorsqu'il n'y a pas exportation, cette exclusion n'est pas subordonnée, soit "exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions", aux résultats à l'exportation. Les États-Unis ont donc clairement répondu à l'allégation des CE selon laquelle la possibilité pour des non-exportateurs de bénéficier de l'exclusion est sans rapport avec la question de la subordination aux exportations.

B. DES PERSONNES PEUVENT, AUX ÉTATS-UNIS, RECEVOIR DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX SANS EXPORTER

30. Les CE allèguent en outre que les États-Unis n'ont pas répondu à leur argument selon lequel "les marchandises produites aux États-Unis ne peuvent donner le bénéfice [de la subvention] que d'une seule façon – si elles sont exportées".⁷

31. Les États-Unis ont expliqué que les contribuables américains n'ont pas besoin d'exporter pour recevoir des revenus extraterritoriaux. Les paragraphes 118 à 120 de leur première communication ainsi que les notes de bas de page s'y rapportant décrivent la vaste gamme de transactions à l'étranger qui donnent lieu à des revenus extraterritoriaux. À cet égard, les États-Unis ont indiqué que les contribuables basés aux États-Unis peuvent tirer des revenus extraterritoriaux de ventes à l'exportation *et* de transactions se déroulant entièrement à l'étranger auxquelles participent les succursales à l'étranger de ces contribuables.

32. Dans ces paragraphes, les États-Unis ont aussi expliqué que le simple fait que des exportateurs puissent se prévaloir de l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne fait pas que l'exclusion prévue par la Loi soit subordonnée aux exportations. Pour expliquer ce point, les États-Unis ont eu recours à une analogie. Ils ont expliqué que la présence d'exportateurs parmi l'ensemble des bénéficiaires d'une subvention générale à la production ou aux ventes ne ferait pas de cette subvention une subvention subordonnée aux exportations. D'ailleurs, la note de bas de page 4 de l'Accord SMC confirme cette analyse, et montre clairement que le simple fait que des exportateurs reçoivent une subvention n'en fait pas une subvention subordonnée aux exportations.

⁷ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 125.

C. LES ÉTATS-UNIS ONT ÉTABLI QUE LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'A PAS POUR EFFET DE SUBORDONNER AUX EXPORTATIONS L'EXCLUSION DU CHAMP DE L'IMPÔT DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX RÉALISÉS PAR DES SOCIÉTÉS À L'ÉTRANGER

33. Les CE allèguent que les États-Unis "n'ont pas formulé la moindre observation" au sujet de leur argument selon lequel la règle des 50 pour cent a pour effet de subordonner aux exportations l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficient les fabricants étrangers. Toutefois, dans la note de bas de page 102 de leur première communication, les États-Unis ont directement répondu à ce point en affirmant que la règle des 50 pour cent ne donne pas lieu à une subordination aux exportations parce qu'elle n'impose pas l'utilisation de biens exportés des États-Unis. Dans les paragraphes 199 à 203 de leur première communication, les États-Unis ont donné quelques précisions à propos de l'interprétation erronée par les CE de la règle des 50 pour cent, en expliquant que les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises pouvaient ne contenir aucun intrant d'origine américaine et que, par conséquent, aucune exportation de produits américains n'était requise par la règle.

D. LES ÉTATS-UNIS ONT RÉFUTÉ LES ALLÉGATIONS DES CE AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

34. La dernière plainte des CE relative à des questions auxquelles les États-Unis n'auraient délibérément pas répondu concerne les allégations des CE au titre de l'Accord sur l'agriculture. Les CE font valoir que le moyen de défense des États-Unis est "limité" parce que les États-Unis n'ont pas contesté la position des CE selon laquelle l'analyse au titre de l'Accord sur l'agriculture est, aux fins du présent différend, la même que l'analyse au titre de l'Accord SMC.

35. Quelle que soit la manière dont on qualifie la réponse des États-Unis, ces derniers ont montré clairement, aux paragraphes 220 et 221 de leur première communication, que la Loi n'institue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 8 et 10:1 de l'Accord sur l'agriculture. Les États-Unis se rangent, toutefois, à la position des CE selon laquelle l'analyse faite au titre de l'Accord SMC est bien applicable s'agissant de l'Accord sur l'agriculture.

IV. LES PLAINTES DES CE CONCERNANT LE RAPPEL DES FAITS PRÉSENTÉ PAR LES ÉTATS-UNIS

36. Les États-Unis voudraient maintenant appeler l'attention du Groupe spécial sur certaines erreurs contenues dans la deuxième communication des CE en ce qui concerne la critique par les CE de la description de la Loi contenue dans la première communication des États-Unis.

A. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS ESSENTIELLEMENT LA MÊME SUBVENTION QUE LE RÉGIME FSC

37. La première de ces erreurs a déjà été soulignée par les États-Unis précédemment. Les CE continuent d'alléguer que la Loi accorde "essentiellement la même subvention" que le régime FSC. À l'appui de cette affirmation, les CE citent le montant de l'exclusion et la présence de règles transitoires.

38. Les États-Unis voudraient tout d'abord faire observer que les décisions *FSC* ne traitaient pas du montant des "subventions" accordées par le régime FSC, et que ces décisions ne permettaient aucunement de penser que les formules contenues dans la législation FSC avaient un rapport quelconque avec la question de savoir si des recettes étaient normalement exigibles ou si le régime FSC était subordonné aux exportations. Ainsi, à supposer même que les calculs retenus par

les CE soient corrects, les formules employées dans la Loi ne font pas de l'exclusion une subvention à l'exportation.

39. Les États-Unis voudraient aussi faire observer que les formules contenues dans la législation FSC avaient un objectif différent de celui qu'elles servent dans la Loi. Dans la législation FSC, les formules répartissaient les revenus entre parties apparentées intervenant dans la même transaction. Les impôts étaient alors calculés au titre des revenus ainsi répartis, sur la base des taux applicables. En vertu de la Loi, les formules servent à déterminer quelle partie des revenus extraterritoriaux d'un contribuable peut être assujettie à l'impôt. Si des parties apparentées interviennent dans une transaction, on utilise les pratiques de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, comme le prévoit l'article 482 du Code des impôts des États-Unis.⁸

40. En ce qui concerne les règles transitoires, les CE indiquent que la présence de telles règles dans la Loi prouve que cette loi "se substitue au régime FSC". Dans la mesure où les États-Unis ont abrogé le régime FSC et promulgué à sa place une législation fiscale différente, compatible avec les règles de l'OMC, ils ne contestent pas l'argument selon lequel la Loi "se substitue au régime FSC". Pour dire les choses plus simplement, les États-Unis ont remplacé une mesure dont il a été constaté qu'elle était une subvention à l'exportation par une exclusion du champ de l'impôt qui n'est pas une subvention à l'exportation. D'ailleurs, si les États-Unis avaient, véritablement, promulgué une législation prévoyant "essentiellement la même subvention", aucune règle transitoire n'aurait été nécessaire.

B. LA LOI MODIFIE FONDAMENTALEMENT LE SYSTÈME FISCAL DES ÉTATS-UNIS

41. Les CE contestent aussi la position des États-Unis selon laquelle la Loi apporte une "modification fondamentale" à leur législation fiscale en modifiant la définition du terme clé "revenu brut" aux fins de l'exclusion des revenus extraterritoriaux. À l'appui de cette allégation, elles font valoir que les États-Unis continuent d'appliquer un système d'imposition qui est "fondamentalement mondial" et excluent, sous réserve de certaines conditions, une partie seulement des revenus extraterritoriaux.

42. Premièrement, les États-Unis n'ont pas prétendu avoir désormais un système d'imposition territorial. Leur position est qu'ils ont incorporé des éléments du système d'imposition territorial. La modification fondamentale apportée par la Loi a consisté à fixer des limites territoriales à la compétence fiscale des États-Unis dans le monde, alors qu'auparavant il n'en existait aucune. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, le Congrès a clairement indiqué dans deux "rapports" que la fixation de limites territoriales constituait une modification "fondamentale" de la compétence fiscale des États-Unis.

43. Deuxièmement, le fait qu'une exclusion soit ou non partielle et qu'elle soit ou non assujettie à certaines conditions n'a aucune influence sur la question de savoir si l'exclusion elle-même représente une modification fondamentale du système fiscal des États-Unis. Comme nous le verrons plus loin, le caractère limité ou conditionnel d'une exclusion ne fait pas de cette exclusion une subvention.

44. En outre, les CE citent un article figurant dans *Tax Notes International* à l'appui de son allégation selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi "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 lesdits revenus".⁹ L'utilisation par les CE de cette citation particulière est hors de propos.

⁸ Voir, par exemple, *Rapport du Sénat*, page 4 (pièce n° 2 des États-Unis).

⁹ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 29.

45. Tout d'abord, la citation retenue par les CE est empruntée aux commentaires d'un journaliste, elle ne cite pas les termes du représentant du Trésor américain, qui n'a jamais fait la déclaration citée par les CE. Deuxièmement, les CE sortent la citation de son contexte. Comme on peut le lire dans l'article, ce représentant du Trésor s'employait à dissiper l'impression que "la nouvelle loi qui venait remplacer le régime fiscal applicable aux sociétés de ventes à l'étranger devait être interprétée comme signifiant que les États-Unis abandonneraient leur structure fiscale globale et s'orienteraient vers un système *purement* territorial".¹⁰ Le représentant du Trésor indiquait ainsi que les États-Unis n'avaient pas l'intention, en fait, d'abroger le système du crédit d'impôt étranger et d'adopter un système d'imposition purement territorial. La déclaration du fonctionnaire du Trésor n'avalise donc pas l'opinion selon laquelle la Loi représente une exception à la législation fiscale des États-Unis normalement applicable.

46. Troisièmement, à en juger par l'observation des CE, il semblerait que celles-ci s'opposeraient à ce que leurs membres adoptent des éléments empruntés à la fois à un système d'imposition "mondial" et à un système d'imposition "territorial", alors même qu'elles ont précédemment reconnu que les systèmes fiscaux de leurs propres États membres sont des systèmes mixtes. Apparemment, si un Membre empruntait des éléments à chacun des deux systèmes, les CE définiraient l'un comme une "exception" à l'autre et, par conséquent, comme une subvention potentielle. Toutefois, l'Organe d'appel a rejeté cette manière de voir, permettant par là aux Membres d'adopter n'importe quel système fiscal à leur gré, y compris un système hybride.

C. LA LOI EXCLUT LES REVENUS EXTRATERRITORIAUX DE MANIÈRE ÉQUITABLE

47. Les CE contestent aussi l'affirmation des États-Unis selon laquelle toutes les ventes à l'étranger sont traitées de la même façon et estiment que les États-Unis confondent des expressions comme "transactions à l'étranger", "ventes à l'étranger", "produits d'origine étrangère", "exportations" et "revenus de source étrangère". Ce sont au contraire les CE qui cherchent à introduire un élément de confusion.

48. Les États-Unis ont clairement indiqué que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est applicable aux revenus réalisés à l'occasion d'une vaste gamme de transactions se déroulant à l'étranger, quel que soit le lieu où les produits en jeu sont fabriqués. La Loi traite de la même façon tous les contribuables américains recevant de tels revenus. Elle s'applique de la même manière aux personnes physiques, aux sociétés de personnes et aux sociétés anonymes qui réalisent des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt. Elle s'applique à ces contribuables qu'ils se trouvent aux États-Unis ou à l'étranger, les seules conditions étant qu'ils soient assujettis à l'impôt américain et reçoivent des revenus extraterritoriaux.¹¹

49. En ce qui concerne l'affirmation des CE selon laquelle les États-Unis tentent de gommer la distinction entre "revenus extraterritoriaux" et revenus "exclus", les États-Unis ont expliqué que tous les revenus exclus par la Loi du champ de l'impôt sont des revenus extraterritoriaux, et que tous les revenus extraterritoriaux, à l'exception des revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises, sont exclus du revenu brut. Les États-Unis n'ont pas cherché à estomper la distinction entre catégories de revenus, et estiment que leur position est claire.

D. LES CE NE SAISISSENT PAS CORRECTEMENT LA DESCRIPTION PAR LES ÉTATS-UNIS DES SYSTÈMES FISCAUX EUROPÉENS

50. Ayant mal interprété la position des États-Unis en ce qui concerne le système fiscal américain, les CE présentent de façon incorrecte la description par les États-Unis des systèmes fiscaux

¹⁰ Pièce n° 10 des CE, page 2749. (pas d'italique dans l'original)

¹¹ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.

territoriaux européens. En particulier, les CE contestent l'affirmation des États-Unis selon laquelle les producteurs européens ne peuvent bénéficier d'une exemption qu'en exportant. Les CE s'efforcent de réfuter ce point en montrant comment une "filiale de distribution à l'étranger d'un producteur néerlandais" peut bénéficier d'une exemption territoriale en envoyant des produits aux Pays-Bas.

51. Cet argument plonge les États-Unis dans la perplexité. Premièrement, ce que les États-Unis soutiennent, c'est que si les CE ont raison et qu'un fabricant américain doit exporter pour se prévaloir de la Loi, une société exerçant ses activités dans le cadre d'un système européen d'exemption doit aussi exporter pour obtenir les avantages de l'exemption. Le cadre de référence correct serait donc une société néerlandaise exerçant ses activités aux Antilles néerlandaises et, en pareil cas, l'exportation serait requise pour réaliser des revenus exemptés. L'exemple donné par les CE d'une société exerçant ses activités aux Antilles qui expédie des produits aux Pays-Bas est simplement hors de propos. Si les biens en question avaient été initialement exportés des Pays-Bas aux Antilles, cela faisait deux exportations. D'une manière comme d'une autre, l'exemple donné par les CE vient seulement confirmer que la Loi dans ses modalités d'application ressemble au système d'exemption employé par de nombreux États membres des CE.

52. Ce que les CE ne voient pas, toutefois, c'est qu'en vertu de leurs propres arguments, un producteur européen dans un pays où le système d'imposition est territorial ne peut recevoir des revenus de source étrangère exemptés que grâce à l'exportation. Ce n'est pas là une invention des États-Unis. Le Groupe spécial chargé des *affaires Législations fiscales* a établi *en tant que point de fait* que la Belgique, la France et les Pays-Bas imposaient les exportations plus favorablement que les transactions internes comparables, qui sont le point de référence privilégié par les CE dans le présent différend. Cette *constatation factuelle* du Groupe spécial n'a jamais été sérieusement contestée par aucun des pays européens parties aux délibérations du Conseil général qui ont abouti au Texte de conciliation de 1981. Pour autant que nous le sachions, la *constatation factuelle* du Groupe spécial garde toute sa valeur aujourd'hui.

53. Les États-Unis ont montré que les arguments des CE étaient dénués de fondement, parce que la décision d'exporter est une décision laissée aux acteurs privés et que l'exportation n'est qu'un moyen de recevoir des revenus exclus du champ de l'impôt. Néanmoins, les CE n'ont pas expliqué en quoi leurs systèmes se distinguent de la Loi, pour ce qui est de la manière dont les transactions à l'exportation sont traitées, par comparaison avec les transactions intérieures. Les États-Unis réaffirment qu'à leur avis, l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC n'était pas de mettre en cause des mesures fiscales, telles que la Loi, qui ressemblent au système d'exemption utilisé par de nombreux États membres des CE.

V. CHARGE DE LA PREUVE

54. Sur le plan juridique, les CE, dans leur deuxième communication, commencent leur analyse en s'efforçant d'alléger la charge de la preuve qui leur incombe et même de la faire supporter aux États-Unis. Il est désormais clairement établi à l'OMC que, en tant que partie plaignante, les CE sont tenues de présenter des arguments et des éléments de preuve à l'appui suffisants pour établir *prima facie* la réalité de chacun des éléments de chacune des violations alléguées. En l'absence d'une telle présentation, les États-Unis, en tant que partie défenderesse dans la présente procédure, n'ont pas à réfuter les allégations. L'Organe d'appel a indiqué que "[c]e n'est qu'une fois établie cette présomption par le Groupe spécial que la charge d'apporter des éléments de preuve et des arguments pour réfuter l'allégation de la partie plaignante peut être attribuée [à la partie défenderesse]"¹².

¹² *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones)* ("CE - Hormones"), WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 13 février 1998, paragraphe 109. Voir *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses*, de

55. Cette prescription a été adoptée dans une récente procédure au titre de l'article 21:5¹³ et les CE semblent admettre ce point au paragraphe 51 de leur deuxième communication. Toutefois, les CE allèguent que les États-Unis s'efforcent d'accroître la charge de présentation qui pèse sur elles et que, ce faisant, ils admettent en quelque sorte que les CE ont déjà établi *prima facie* le bien-fondé de leur plainte. Les CE fondent cette position sur une déclaration des États-Unis, selon laquelle dans "les affaires concernant une mesure généralement applicable, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde".

56. L'analyse faite par les CE est incorrecte pour plusieurs raisons. Premièrement, les CE ne tiennent pas compte de ce que les États-Unis n'ont fait cette déclaration que dans le contexte de l'article III:4 du GATT, et non en lui donnant une portée générale. Les CE elles-mêmes ont admis que la quantité d'éléments de preuve à fournir à l'appui de chaque allégation peut varier. Elles ont cité le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Chemises de laine* pour soutenir que "la quantité et la nature précises des éléments de preuve qui seront nécessaires pour établir une ... présomption varieront forcément d'une mesure à l'autre, d'une disposition à l'autre et d'une affaire à l'autre".¹⁴ La quantité d'éléments de preuve nécessaire pour établir *prima facie* le bien-fondé d'une plainte au titre des articles 1^{er} ou 3 de l'Accord SMC peut donc être différente de la quantité d'éléments de preuve requise au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. En conséquence, l'argument des CE concernant la charge de la preuve n'est pas pertinent et devrait être rejeté par le Groupe spécial.

57. Deuxièmement, les CE font valoir que selon le rapport *Argentine – Textiles et vêtements*, il leur suffit de montrer que "la structure et la conception" de la Loi violent une règle de l'OMC pour s'acquitter de la charge de la preuve qui leur incombe.¹⁵ Toutefois, les CE citent de façon incorrecte la décision de l'Organe d'appel dans cette affaire. L'Organe d'appel a expressément indiqué ce qui suit: "nous convenons avec le Groupe spécial qu'il y a des raisons suffisantes de conclure que la structure et la conception du système des DIEM se traduiront, *pour une certaine fourchette de prix à l'importation correspondant à une catégorie tarifaire pertinente*, par un manquement aux obligations qui incombent à l'Argentine au titre de l'article II ...".¹⁶ Cette affirmation de l'Organe d'appel se fondait sur un volume substantiel d'éléments de preuve fournis par les États-Unis, montrant que l'Argentine n'avait pas respecté des consolidations tarifaires qui l'engageaient, puisque des produits précédemment importés avaient été frappés de droits plus importants que le maximum autorisé et qu'il en serait nécessairement de même lors de futures importations. En conséquence, s'il est vrai que la structure et la conception des mesures argentines étaient des facteurs pris en considération dans cette affaire, les allégations des États-Unis s'appuyaient sur des éléments de preuve spécifiques et pertinents que le Groupe spécial a jugés crédibles.

58. Troisièmement, les CE soutiennent implicitement que, qu'elles aient établi ou non *prima facie* le bien-fondé de leur plainte, le Groupe spécial peut tirer des déductions défavorables à l'encontre des États-Unis, dans la mesure où ces derniers n'ont pas fourni les renseignements demandés par le Groupe spécial. Elles le font au paragraphe 56 de leur deuxième communication, où elles se réfèrent à de semblables déductions négatives, dans l'affaire *Canada - Aéronefs*. À ce jour, toutefois, le

laine, tissés en provenance d'Inde ("États-Unis – Chemises de laine"), WT/DS33/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 mai 1997, pages 15 et 16.

¹³ Voir, par exemple, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils – Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS70/RW, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel, adopté le 4 août 2000, paragraphe 5.14.

¹⁴ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 52, citant le rapport *États-Unis – Chemises de laine*, pages 15 et 16.

¹⁵ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 54.

¹⁶ *Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles* ("Argentine – Textiles"), WT/DS56/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 22 avril 1998, paragraphe 62. (pas d'italique dans l'original)

présent Groupe spécial n'a demandé aux États-Unis aucun renseignement. Les CE ne sont donc pas fondées à suggérer que le Groupe spécial tire des déductions défavorables à l'encontre des États-Unis.

59. Enfin, les CE allèguent à tort que les États-Unis ont "accepté ... la charge d'établir leur moyen de défense au sujet de la note de bas de page 59".¹⁷ Cette affirmation est de toute évidence incorrecte. Il y a des cas dans lesquels une partie défenderesse peut avoir à supporter la charge d'établir un moyen de défense affirmatif – par exemple, au titre de l'article XX du GATT. Toutefois, le rapport entre les violations au titre d'autres dispositions du GATT et au titre de l'article XX du GATT est fondamentalement différent du rapport entre la note de bas de page 59 et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. La note de bas de page 59 "exclut simplement de son champ d'application les situations visées par [l'article 3.1 a)] de cet accord".¹⁸ Même si la note de bas de page 59 était qualifiée "d'exception", cette qualification ne suffirait pas à renverser la charge de la preuve ou à justifier une interprétation du traité plus étroite ou plus stricte.¹⁹ De plus, la note de bas de page 59 "reconnaît" simplement "le droit autonome de tout Membre"²⁰ de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Ainsi, contrairement à l'article XX qui n'est pertinent qu'après qu'une violation au titre d'un autre article du GATT a été établie, la note de bas de page 59, loin de fournir la justification d'une violation, restreint le champ de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. La charge de la preuve continue donc de peser sur les CE pour tous les aspects de leurs allégations relatives à des subventions à l'exportation.

60. Les États-Unis suggèrent respectueusement au Groupe spécial de suivre l'orientation donnée par l'Organe d'appel en ce qui concerne la charge de la preuve et d'exiger que les CE établissent *prima facie* le bien-fondé de leur plainte pour chacun des éléments de chacune des violations alléguées qui sont à l'examen.

VI. LES ÉTATS-UNIS N'ACCORDENT PAS DE SUBVENTION PAR LE MOYEN DE LA LOI

61. Nous aborderons maintenant les principaux arguments juridiques, en commençant par la question de savoir si l'exclusion prescrite par la Loi constitue une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

62. Dans leur première communication, les États-Unis ont expliqué que la définition du revenu brut représente la limite extérieure de leur compétence fiscale. L'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut constitue donc le "point de référence normatif" ou la "règle juridique applicable" dès lors qu'il s'agit de déterminer si l'exclusion constitue une subvention au sens de l'article premier. Comme, selon cette référence, les impôts frappant les revenus extraterritoriaux ne sont pas "normalement exigibles", l'exclusion de tels revenus ne constitue pas un abandon de recettes et, par conséquent, n'est pas une subvention.

63. Les arguments contraires des CE ne sont pas fondés au vu du texte de l'article premier. De l'avis des États-Unis, ces arguments cherchent à démontrer que, si les États-Unis ont respecté la lettre de l'Accord SMC et des décisions *FSC*, ils ont, en quelque sorte, ignoré l'"esprit" de l'Accord et de ces décisions, tels que les interprètent les seules CE.

¹⁷ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 45.

¹⁸ *CE – Hormones*, paragraphe 104.

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.*

A. LA LOI NE "CONTOURNE" PAS LE CRITÈRE "EN L'ABSENCE DE"

64. Pour tenter de faire cette démonstration, les CE soutiennent, tout d'abord, que, par le moyen de la Loi, les États-Unis ont essayé de contourner le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial. Les États-Unis ont expliqué que la Loi visait à respecter les décisions du Groupe spécial comme de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*. Contrairement à ce que les CE laissent entendre, l'Organe d'appel n'a pas exclu l'application d'un critère "en l'absence de" à une nouvelle législation. Les États-Unis ont donc cherché à faire en sorte que la Loi satisfasse au critère "en l'absence de".

65. La Loi satisfait au critère "en l'absence de" parce que l'exclusion qu'elle prévoit est le "point de référence normatif" des États-Unis en ce qui concerne le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux. Les CE n'ont pas réussi à montrer qu'en l'absence de cette exclusion, les États-Unis imposeraient les revenus extraterritoriaux: elles ont seulement affirmé en termes généraux que, si les États-Unis n'avaient pas pris des mesures pour limiter leur compétence fiscale, cette compétence pourrait être plus étendue qu'elle ne l'est effectivement.

66. Les États-Unis ne voient pas très bien en quoi une tentative faite de bonne foi pour respecter le libellé de la décision du Groupe spécial est inappropriée. L'Organe d'appel a peut-être exprimé des réserves quant à ce libellé, mais il ne l'a pas rejeté dans tous les cas. De fait, si les États-Unis n'avaient pas cherché à se conformer au critère "en l'absence de", les CE feraient probablement valoir qu'une telle absence de conformité constitue une violation des règles de l'OMC.

67. La question véritable que les CE éludent est celle de savoir pourquoi le critère "en l'absence de" n'est pas au moins une considération pertinente s'agissant de la Loi. Par un argument du type "pile, je gagne; face, vous perdez", les CE donnent l'impression que toute législation promulguée par les États-Unis qui satisferait dans la présente affaire au critère "en l'absence de" constituerait un "contournement". Les États-Unis font respectueusement valoir que le fait que la Loi satisfasse au critère "en l'absence de" est un élément de preuve pertinent indiquant qu'elle ne confère pas une subvention au sens de l'article premier.

B. LE REVENU BRUT REPRÉSENTE LA LIMITE EXTÉRIEURE DE LA COMPÉTENCE FISCALE DES ÉTATS-UNIS

68. S'étant efforcées d'écarter le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial, les CE font ensuite une application erronée de l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle il est approprié de comparer le traitement fiscal résultant de la mesure contestée avec le traitement qui serait appliqué dans "une autre situation". Les CE notent à bon droit que le traitement fiscal dans "une autre situation" doit être le traitement fiscal correspondant à un point de référence normatif pertinent, mais elles contestent la position des États-Unis selon laquelle la définition du revenu brut, qui comprend l'exclusion des revenus extraterritoriaux, représente en l'espèce le point de référence pertinent.

69. Les CE soutiennent que le fait de qualifier certains revenus comme revenu brut ne peut pas être le point de référence approprié, car "les Membres seraient autorisés à accorder toutes les subventions qu'il leur plairait d'accorder ... [en excluant] les revenus concernés de la définition du revenu brut".²¹ Les États-Unis estiment que la Loi se distingue d'une mesure qui, par exemple, prévoirait un dégrèvement fiscal en faveur de telle ou telle société ou industrie. Par ailleurs, toutefois, il convient de concilier les conjectures des CE sur une "pente savonneuse" avec le libellé de l'article premier et l'affirmation de l'Organe d'appel par laquelle il reconnaît que les Membres ont le pouvoir souverain de "ne pas imposer une catégorie particulière de recettes" sans que cela consiste nécessairement à accorder une subvention.

²¹ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 67.

70. Comme les États-Unis l'ont indiqué dans leur première communication, la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne permet pas de déterminer si la Loi accorde des subventions au sens de l'Accord SMC. Le critère, en vertu de l'article premier, est la question de savoir si les impôts relatifs aux revenus exclus seraient normalement dus, de par la Loi, aux pouvoirs publics. Étant donné ce critère, les CE doivent désigner une "règle interne applicable" en vertu de laquelle les revenus extraterritoriaux seraient imposés. La seule disposition de la législation fiscale américaine que citent les CE est l'exception à la règle générale selon laquelle les revenus extraterritoriaux sont exclus du champ de l'impôt américain. Étant donné que la Loi redéfinit expressément la règle interne applicable, les CE n'indiquent aucune autre mesure précise à laquelle cette loi constituerait une exception. Elles semblent plutôt faire valoir que la règle interne applicable pour les États-Unis est un système mondial d'imposition des revenus, quelles que soient les lois qu'ils puissent promulguer. De ce point de vue, les États membres des CE ont vraiment de la chance, en ce sens qu'ils ont bénéficié d'un accident historique, celui d'avoir commencé de percevoir l'impôt sur le revenu en utilisant la méthode de l'exemption.

71. Ce que les CE veulent ignorer, c'est que l'Organe d'appel a choisi "les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question" comme base de comparaison permettant de déterminer l'existence d'une subvention. Les CE demandent en quelque sorte au Groupe spécial non seulement de faire de l'exception en matière d'imposition la règle générale, mais aussi d'appliquer la notion américaine de "revenu brut" ignorant une partie essentielle de sa définition.

C. LES CE DÉSIGNENT UN POINT DE RÉFÉRENCE ERRONÉ

72. À titre subsidiaire, les CE semblent faire valoir que le point de référence approprié, en l'espèce, est que "les revenus tirés par une société d'une activité commerciale ... 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".²² Le "point de référence" que les CE demandent au Groupe spécial de prendre en considération est la combinaison de deux notions distinctes - l'imposition des sociétés américaines et l'imposition de revenus ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis, dont aucune n'est applicable en la matière.

73. La référence à des revenus tirés par des sociétés américaines d'une activité commerciale montre que les CE se réfèrent au système d'imposition mondial qui était celui des États-Unis avant l'adoption de la Loi. À cette époque, les revenus reçus dans le monde entier par des sociétés américaines étaient, en règle générale, assujettis à l'impôt aux États-Unis, indépendamment de leur source, étrangère ou nationale. La Loi, toutefois, limite le caractère mondial du système d'imposition des États-Unis. Elle dispose que les revenus extraterritoriaux reçus par des sociétés américaines ne sont pas assujettis à l'impôt américain, parce qu'ils échappent de façon générale à la compétence fiscale des États-Unis. Ainsi, le point de référence retenu par les CE – imposition générale des revenus réalisés dans le monde entier par des sociétés américaines – n'existe plus.

74. Ainsi, dans la mesure où les CE font valoir que le point de référence approprié, en l'espèce, est l'imposition des revenus réalisés par des sociétés américaines sur une base mondiale, ou est le revenu ayant un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis, les CE sont dans l'erreur.

D. LES CE S'EFFORCENT À TORT D'INCLURE LA SPÉCIFICITÉ DANS L'ARTICLE PREMIER

75. Dans leur deuxième communication, les CE continuent de soutenir que la Loi accorde une subvention parce que la portée de l'exclusion est trop étroite. Cet argument s'inscrit dans une

²² Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 68.

conception fondamentalement erronée de l'article premier, dont la meilleure expression est peut-être l'affirmation des CE selon laquelle "l'essence même d'une subvention est d'être accordée par les pouvoirs publics à certains mais pas à d'autres".²³ Sur un plan simplement technique, cette affirmation est incorrecte, parce que les pouvoirs publics d'un pays pourraient accorder une subvention à chacune des personnes juridiques relevant de leur autorité et que chacune de ces subventions serait encore une subvention au titre de l'article premier, fût-ce une subvention non spécifique. Plus généralement, les CE disent que la Loi accorde une subvention parce que, selon elles, cette loi ne s'applique pas purement et simplement à une catégorie de revenus, c'est-à-dire sans fixer de conditions.

76. La position des CE en ce qui concerne la portée de l'exclusion prévue par la Loi est toutefois incompatible avec le libellé de l'Accord SMC. La définition d'une subvention au sens de l'article premier ne concerne pas la portée, large ou étroite, d'une mesure prise par les pouvoirs publics. La spécificité ne devient pertinente, au titre de l'article 2 de l'Accord SMC, qu'après que l'existence d'une subvention au sens de l'article premier a été constatée.

E. L'ALLÉGATION DES CE SELON LAQUELLE LES REVENUS EXTRATERRITORIAUX DOIVENT ÊTRE DÉFINIS DE MANIÈRE GÉNÉRALE, OBJECTIVE ET NEUTRE N'EST PAS ÉTAYÉE PAR LE LIBELLÉ DE L'ARTICLE PREMIER

77. Les CE s'efforcent d'étayer leur argument relatif à la spécificité en affirmant que les revenus extraterritoriaux constituent une catégorie de revenus définie arbitrairement. Elles affirment que seules des catégories de revenus exclus qui sont définies "de manière générale, objective et neutre" peuvent échapper à la qualification de subventions. Non seulement il n'y a rien dans l'Accord SMC qui justifie une telle position, mais cette position va directement à l'encontre de l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle "[u]n Membre a, en principe, le pouvoir souverain de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes s'il le souhaite". L'Organe d'appel a clairement indiqué que le choix des "catégories particulières" de recettes qui ne seront pas imposées ne relève pas du droit international, mais d'une décision des Membres de l'OMC, et a affirmé que cette question ne pouvait pas être résolue "[dans l']abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer toutes les recettes". Une mesure qui prévoit qu'une catégorie de revenus – de quelque manière qu'elle soit définie – ne sera pas imposée ne constitue une subvention que dans le cas où ces revenus seraient imposables en vertu de la "règle interne applicable" dans le cadre de la législation fiscale de ce Membre. Peu importe qu'une telle catégorie puisse ou non être qualifiée de catégorie définie "de manière générale, objective et neutre" par les CE ou par un autre Membre.

78. Néanmoins, même si les CE avaient raison de soutenir que seules des catégories de revenus définies "de manière générale, objective et neutre" peuvent être imposées différemment, elles n'ont pas établi que la Loi, lorsqu'elle définit les revenus extraterritoriaux, ne le fait pas ainsi. Les États-Unis ont expliqué que les revenus extraterritoriaux sont ceux que procurent toutes les transactions à l'étranger faisant intervenir des biens utilisés ou consommés ailleurs qu'aux États-Unis, quel que soit le lieu où ils sont fabriqués. Les CE n'ont pas montré en quoi cette catégorie n'est pas "générale", "objective", ou "neutre".

F. LES RAPPORTS DU BUREAU DU BUDGET DU CONGRÈS ET DU TRÉSOR CITÉS PAR LES CE N'INDIQUENT PAS QU'UNE SUBVENTION AIT ÉTÉ ACCORDÉE

79. Les États-Unis réaffirment leurs objections à l'encontre de l'utilisation erronée que font les CE de l'étude émanant du Bureau du budget du Congrès pour soutenir l'allégation selon laquelle la Loi porte abandon de recettes qui sont normalement exigibles. Le "coût" cité par les CE est en fait une comparaison entre les conséquences de la Loi du point de vue des recettes, d'une part, et l'ancien système d'imposition mondial des États-Unis. Comme les États-Unis ont établi un nouveau point de

²³ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 80.

référence normatif pour l'imposition des revenus extraterritoriaux, le coût cité par les CE ne reflète pas les "recettes abandonnées". La simple répétition par les CE de cet argument dénué de fondement ne lui confère aucune valeur.

VII. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS

80. Pour ce qui est de la subordination aux exportations, de même que les CE interprètent de façon erronée la définition de la subvention donnée à l'article premier, elles versent dans l'erreur lorsqu'elles interprètent l'article 3.1 a). Singulièrement, les arguments des CE ne s'accompagnent d'aucune référence au libellé de l'article 3.1 a) ou à l'interprétation constante du terme "subordonné" par l'Organe d'appel. Même après que les États-Unis ont fait observer ces faiblesses, dans leur première communication, les CE ont continué d'ignorer le sens ordinaire de l'article 3.1 a). Le fait qu'elles n'aient pas tenu compte des critères juridiques applicables à l'article 3.1 a) devrait amener à rejeter les allégations des CE au titre de cet article.

A. L'ARTICLE 3.1 A) N'EXIGE PAS QUE L'ON COMPARE LE TRAITEMENT FISCAL DES REVENUS PROVENANT DE VENTES À L'EXPORTATION ET DE VENTES SUR LE MARCHÉ INTÉRIEUR POUR DÉTERMINER LA SUBORDINATION AUX EXPORTATIONS

81. Un argument central des CE est que le critère permettant de déterminer si une subvention fiscale est subordonnée aux exportations est la question de savoir si cette subvention accorde aux revenus tirés des exportations un traitement plus favorable qu'aux revenus reçus à l'occasion d'opérations comparables réalisées sur le marché intérieur.

82. Toutefois, l'article 3.1 a) n'envisage pas une telle comparaison, et les CE ne sont pas en mesure d'indiquer quoi que ce soit dans le libellé de cet article qui indiquerait qu'une telle comparaison est appropriée. De fait, les CE s'efforcent même d'écarter l'analyse du texte de l'article 3.1 a), affirmant que le sens ordinaire du terme "exportation" "n'est pas d'un grand secours".²⁴ De même, les CE n'ont cité aucun rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel de l'OMC qui interprète l'article 3.1 a) comme elles proposent de le faire.

83. Le libellé de l'article 3.1 a) s'attache essentiellement au point de savoir si un Membre de l'OMC établit que la possibilité d'obtenir une subvention est *subordonnée* aux résultats à l'exportation. C'est pour cette raison que, selon l'Organe d'appel, la subordination aux exportations est démontrée lorsque l'octroi d'une subvention est "conditionné" ou "dépend pour exister" de l'exportation. L'Organe d'appel a aussi affirmé qu'une subvention est subordonnée aux exportations lorsque "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".

84. Les CE signalent plusieurs paragraphes de la Liste exemplative de subventions à l'exportation qui indiquent effectivement qu'une comparaison entre revenus tirés d'exportations et revenus de source intérieure peut être pertinente s'agissant de déterminer l'existence d'une subvention à l'exportation. Toutefois, la partie de la Liste exemplative pertinente pour le présent différend, le point e), ne contient aucune comparaison de ce genre. Il n'y a simplement rien qui permette d'assumer, comme le font les CE, qu'un critère de comparaison puisse être généralement appliqué à l'article 3.1 a) parce que *certain*s points d'une Liste *exemplative* appliquent un tel critère.

85. Quoi qu'il en soit, comme les États-Unis l'ont fait observer dans leur première communication, un certain nombre des éléments de la Liste exemplative sur lesquels les CE

²⁴ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 86.

s'appuient semblent proposer une comparaison davantage pour déterminer si une catégorie de bénéficiaires spécifiquement liée aux exportations reçoit une subvention quelconque que pour déterminer si une subvention est subordonnée aux exportations. De toute évidence, l'exemption ou la remise d'impôts indirects au titre de produits exportés, visée au point g) de la Liste, serait spécifiquement liée aux exportations, mais la condition voulant qu'une telle exemption ou remise soit d'un montant "supérieur à [ceux]" accordés au titre de produits vendus pour la consommation intérieure vise clairement à déterminer s'il y a véritablement subvention.

B. EXPORTER N'EST PAS "[UNE] PARMIS PLUSIEURS AUTRES CONDITIONS"

86. Une fois encore, les CE ne s'arrêtent pas au sens ordinaire du libellé de l'article 3.1 a) lorsqu'elles informent le Groupe spécial qu'elles ne prennent pas position sur le sens du mot "autres" dans l'expression "[une] parmi plusieurs autres conditions".²⁵ Les États-Unis estiment que ce n'est pas là une réponse suffisante à leur argument concernant le sens de la prescription inscrite à l'article 3.1 a) selon laquelle une subvention doit être subordonnée, "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation", pour être une subvention à l'exportation prohibée. Dans leur première communication, les États-Unis ont indiqué que l'expression "[une] parmi plusieurs autres conditions" signifie que les résultats à l'exportation peuvent être une condition *additionnelle* s'ajoutant à d'autres conditions également applicables, mais demeurant une condition à remplir pour obtenir la subvention. Pour montrer qu'il y a subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a), il ne suffit pas de montrer que l'exportation est l'un des divers moyens possibles d'obtenir une subvention.

87. Le fait que les CE n'aient pas répondu à ce point constitue une faiblesse majeure de leur thèse.

C. LES FABRICANTS AMÉRICAINS NE SONT PAS OBLIGÉS D'EXPORTER

88. Plutôt que de tenter d'analyser le libellé de l'article 3.1 a), les CE allèguent simplement que les fabricants américains doivent exporter leurs produits pour recevoir des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt, et que cela est suffisant pour démontrer que l'exclusion est subordonnée aux exportations. Toutefois, les CE ne voient pas que les fabricants américains peuvent fabriquer à l'étranger – et le font souvent – dans le cadre de succursales étrangères pour approvisionner des marchés étrangers, et reçoivent ainsi des revenus extraterritoriaux sans exporter. Les fabricants américains peuvent choisir de produire et de vendre hors des États-Unis. Dans la mesure où la Loi donne des incitations qui peuvent influencer sur le choix du lieu où une entreprise fabriquera des produits, elle offre tout autant d'incitations à la production hors des États-Unis que dans le pays même. Cela montre, une fois encore, que la Loi est neutre par rapport aux exportations et qu'elle traite les contribuables de manière équitable.

89. Les CE s'efforcent de parer cet argument en disant que même si les fabricants américains peuvent choisir le lieu où ils fabriqueront leurs produits et n'ont donc pas besoin d'exporter pour se prévaloir de la Loi, tel n'est pas le cas lorsque les parties ont des biens aux États-Unis à vendre. Cet argument, toutefois, souffre de la même faiblesse. Les parties qui vendent des produits aux États-Unis peuvent choisir de s'approvisionner hors des États-Unis et de ne réaliser que des opérations se déroulant entièrement hors des États-Unis. De plus, comme l'Organe d'appel l'a indiqué dans l'affaire *États-Unis – Barres en acier au plomb*, les subventions sont accordées à des personnes physiques ou morales et non à des opérations de production ou, nous semble-t-il, aux biens résultant de telles opérations.²⁶

²⁵ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 112.

²⁶ Voir *États-Unis – Imposition de droits compensateurs sur certains produits en acier au carbone, plomb et bismuth laminés à chaud originaires du Royaume-Uni*, WT/DS138/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 7 juin 2000, paragraphe 58.

90. Ainsi, la question pertinente est ici de savoir si la Loi impose aux personnes ou aux entreprises américaines d'exporter comme condition pour recevoir des revenus extraterritoriaux exclus. Nous estimons que tel n'est pas le cas. La Loi ne fait à aucun contribuable obligation d'exporter pour se réclamer de l'exclusion au titre des revenus extraterritoriaux.

91. Il est important de noter que l'interprétation des CE signifierait que les exemptions territoriales existant dans la plupart des pays européens se traduisent par des subventions subordonnées aux exportations – question à laquelle les CE ont toujours refusé de répondre. En effet, selon l'analyse des CE, les fabricants des pays européens qui ont recours à la méthode de l'exemption ne peuvent bénéficier d'une telle exemption qu'en exportant. Les revenus provenant de leurs ventes sur le marché intérieur ne sont pas admis à bénéficier d'une exemption comparable. Dans le cadre retenu par les CE pour analyser la subordination aux exportations, peu importe que les exemptions territoriales européennes visent des revenus provenant de transactions se déroulant entièrement à l'étranger et d'importations parce que, selon les CE, les opérations d'exportation sont imposées plus favorablement que les opérations comparables réalisées sur le marché intérieur.

D. LES CE NE PEUVENT PAS ÉTAYER UNE ALLÉGATION DE SUBORDINATION *DE FACTO* AUX EXPORTATIONS

92. Dans ce que les CE appellent maintenant des "arguments subsidiaires"²⁷, les CE ont allégué dans leur première communication que l'exclusion prévue par la Loi était *de facto* subordonnée aux exportations parce que des sociétés étrangères choisiraient rarement de devenir des contribuables américains, ce qui laisse aux seuls exportateurs la possibilité de bénéficier de l'exclusion des revenus extraterritoriaux. Les États-Unis ont répondu qu'une telle élection n'était pas nécessaire lorsque la fabrication et la vente de produits à l'étranger sont le fait d'une succursale étrangère d'une société américaine.

93. On peut présumer que reconnaissant la grave lacune que présente leur argument, les CE soutiennent maintenant que les situations dans lesquelles une société américaine choisit d'établir une succursale "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".²⁸ Ainsi, l'argument de la subordination "*de facto*" présenté par les CE s'est développé au point que les CE allèguent maintenant que seuls les exportateurs peuvent bénéficier et bénéficieront de l'exclusion parce que, pour différentes raisons, ni les succursales, ni les filiales étrangères n'utiliseront, en fait, l'exclusion. Toutefois, les arguments des CE concernant tant les succursales que les filiales sont erronés et dépourvus de fondement.

1. Succursales

94. Les CE ne soutiennent pas que les sociétés américaines ne peuvent pas établir des succursales qui fabriquent et vendent à l'étranger et reçoivent des revenus extraterritoriaux; elles ne soutiennent pas non plus que la Loi limite les possibilités pour les sociétés américaines d'établir des succursales à l'étranger. Les CE affirment simplement sans étayer leur assertion qu'"il existe généralement des raisons à la fois fiscales et commerciales qui expliquent la préférence générale pour la forme juridique d'une filiale".²⁹

95. Dans les paragraphes 117 à 125, les CE présentent une liste de facteurs qui sont censés indiquer que les sociétés américaines choisiraient rarement, tout au plus, d'exercer leurs activités dans le cadre de succursales, par opposition à celui des filiales. Les CE admettent que "[s]ans nul doute, le

²⁷ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 114.

²⁸ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 118.

²⁹ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 118.

choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger dépend dans chaque cas de circonstances particulières³⁰, mais ignorent ensuite leur propre mise en garde et procèdent à des généralisations hâtives quant aux décisions commerciales particulières.

96. Les CE n'étaient aucunement la liste peu équilibrée de facteurs qu'elles présentent, et évitent soigneusement de mentionner les nombreuses considérations qui feraient contreponds. Contrairement aux assertions des CE, il y a un certain nombre de facteurs justifiant le recours à une succursale. Ce sont les suivants:

- L'exercice d'activités par l'intermédiaire d'une succursale étrangère offre beaucoup plus de souplesse que l'exercice d'activités par l'intermédiaire d'une filiale. Une succursale peut être établie ou dissoute sans aucune formalité. À l'inverse, les coûts de transaction associés à la création d'une société sont appréciables: prescriptions minimales quant à la dotation en fonds propres et droits de constitution et d'enregistrement. Les processus nécessaires pour satisfaire à ces prescriptions entraînent souvent des frais juridiques.
- Il y a des coûts de transaction supplémentaires associés à l'existence d'une société: traitements et salaires d'un ensemble distinct d'administrateurs et de cadres, organisation régulière de réunions du conseil d'administration et tenue d'un ensemble distinct de livres et d'états de compte. Aucune de ces dépenses n'est nécessaire pour réaliser des opérations par l'intermédiaire d'une succursale.
- En dehors des coûts de transaction associés à l'établissement et au maintien d'une société distincte, les sociétés sont souvent assujetties à des obligations plus contraignantes en matière de déclaration que les succursales. Par exemple, elles doivent établir leurs propres déclarations de revenus et leurs propres comptes et états financiers.

97. Du point de vue fiscal, l'existence d'une société se traduit par une double imposition, au niveau de la société et au niveau de l'actionnaire. Ajouter de nouvelles sociétés superposées risque d'aggraver le problème, à moins que la législation fiscale ne prévoie des mécanismes d'allègement, tels que la consolidation pour l'ensemble d'un groupe. En droit américain, les sociétés étrangères ne peuvent généralement pas recourir à cette consolidation. De plus, s'agissant du crédit d'impôt étranger, une société américaine aurait le droit de bénéficier d'un crédit d'impôt étranger direct au titre des revenus de la succursale pour l'année d'imposition qui ne sont pas exclus en vertu de la Loi. À l'inverse, une société américaine qui recevrait des dividendes de sa filiale étrangère n'aurait le droit d'obtenir qu'un crédit d'impôt étranger indirect.

98. La liste de facteurs présentée par les CE n'est pas seulement incomplète, elle est aussi fallacieuse. Par exemple, les CE notent que les filiales étrangères de sociétés américaines peuvent généralement différer le paiement d'impôts aux États-Unis au titre de leurs revenus d'exploitation active. Toutefois, le report d'impôt aux États-Unis est dénué de tout intérêt si l'autorité étrangère perçoit des impôts pour l'année en cours sur les bénéfices de la filiale étrangère. De même, le report est dénué d'intérêt si la société américaine a besoin immédiatement des fonds générés par ses filiales étrangères. Enfin, il est totalement impossible de recourir au report d'impôt s'agissant des revenus qui relèvent de la sous-partie F. Ainsi, les avantages supposés du report, dont on fait tant l'éloge, ne sont pas aussi appréciables que les CE le laissent entendre.

³⁰ *Id.*

99. Les CE citent aussi la limitation de responsabilité associée à l'existence d'une société. Toutefois, dans le monde véritable des affaires, la seule véritable protection en matière de responsabilité est la protection souveraine qu'assure le maintien du siège central dans un autre pays - et non l'exercice d'activités sur place dans le cadre d'une filiale. De plus, il arrive souvent que les pays accordent à des entités non constituées en société la protection que représente la responsabilité limitée, dont bénéficient les sociétés à responsabilité limitée aux États-Unis. Ainsi, une entreprise américaine peut souvent exercer des activités dans un pays étranger dans le cadre d'une succursale pour ce qui est du paiement d'impôts aux États-Unis, tout en conservant la protection par la responsabilité limitée que permet l'application du droit local.

100. Les CE allèguent que la fixation des prix de cession représente une plus grosse difficulté pour les succursales que pour les sociétés. Il n'en est rien. La fixation des prix de cession est une question tout aussi importante entre entités constituées en sociétés qu'entre une société et ses succursales. S'agissant des incitations, la forme de la succursale présente aussi certains avantages fiscaux. Par exemple, les succursales françaises de sociétés américaines peuvent généralement déduire des revenus qu'elles reçoivent en France la part des dépenses du siège central qui leur est imputable, tandis que les filiales françaises de sociétés américaines ne peuvent le faire.

101. En somme, la liste, présentée par les CE, des raisons pour lesquelles des entreprises américaines pourraient préférer exercer des activités dans le cadre de filiales plutôt que de succursales est exagérément simplifiée et, à certains égards, simplement erronée.

2. Filiales étrangères

102. Les CE souscrivent maintenant à l'avis des États-Unis selon lequel des sociétés étrangères peuvent choisir de devenir des contribuables américains et feront ce choix. Même si les CE soutiennent que de telles situations seront "rares"³¹, les États-Unis se félicitent de ce que les CE admettent maintenant que les sociétés étrangères constituent une catégorie légitime de contribuables qui peuvent exclure des revenus extraterritoriaux. Bien sûr, il reste à savoir si, en fait, cette situation sera rare ou fréquente, et les CE n'avancent absolument aucun élément de preuve dans un sens ou dans l'autre à l'appui de leurs arguments.

103. À l'inverse, les États-Unis ont fourni des éléments de preuve indiquant qu'il y a des sociétés étrangères qui choisissent de devenir des contribuables américains et excluent leurs revenus extraterritoriaux. La déclaration émanant d'une société étrangère jointe à la deuxième communication des États-Unis (pièce n° 9 des États-Unis) décrit une situation dans laquelle une société étrangère peut choisir l'assimilation aux sociétés nationales et exclure les revenus extraterritoriaux. Cette déclaration a d'autant plus d'importance qu'elle émane de l'une des plus grosses sociétés du monde, et a été faite avant la publication par le gouvernement américain de la directive administrative concernant la procédure selon laquelle les sociétés seraient autorisées par la suite à faire ce choix.

104. L'argument des CE selon lequel on ne peut leur demander de fournir au Groupe spécial des éléments de preuve étayant leur théorie selon laquelle il y a subordination *de facto* est dénué de fondement. Si les CE ne possèdent pas ou ne peuvent pas se procurer d'éléments de preuve suffisants pour étayer ce qui autrement apparaît comme simples supposition et prédiction, elles n'auraient pas dû énoncer ces allégations. Comme l'Organe d'appel l'a indiqué dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, l'essence même d'une allégation relative à une subordination aux exportations *de facto* est qu'elle doit être prouvée au moyen d'éléments de preuve autres que la mesure contestée elle-même. Les CE ne peuvent se contenter d'affirmations gratuites puis demander aux États-Unis de les réfuter. En l'absence de la quantité requise de preuves, le Groupe spécial devrait rejeter les arguments des CE relatifs à une subordination *de facto*.

³¹ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 131.

E. LE POINT E) DE LA LISTE EXEMPLATIVE N'ÉTEND PAS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 3.1 A)

105. Dans leur première communication, les CE ont indiqué que le point e) de la liste exemplative élargissait la définition de l'expression "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" figurant à l'article 3.1 a). En réponse, les États-Unis ont démontré que le point e) ne peut pas élargir le sens de l'expression "subordination aux exportations" parce que cette notion sert à définir la portée et l'applicabilité de l'article 3.1 a). Les points inclus dans la Liste exemplative sont simplement des exemples de subventions à l'exportation prohibées. Ils précisent le sens de l'article 3.1 a), mais ne définissent pas des subventions prohibées qui ne sont pas subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

106. Dans leur deuxième communication, les CE semblent revenir sur leur position initiale. Elles semblent admettre que le point e) ne fait rien d'autre que définir un type particulier de subvention à l'exportation qui a de l'importance s'agissant d'impôts directs. Les CE ont admis que la Liste exemplative était rattachée à l'article 3.1 a) au moyen du membre de phrase "y compris celles [les subventions à l'exportation] qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I" et que le sens clair du mot "y compris" est "être contenu dans", "prendre en compte de manière inclusive", ou "incorporer". Toutes ces définitions permettent de penser exactement ce que les États-Unis ont soutenu tout au long de la procédure – que la Liste exemplative donne des exemples de subventions qui satisfont à la norme énoncée à l'article 3.1 a).

107. Tout en convenant de ce qui précède, les CE continuent de soutenir que le point e) constitue "une source distincte de prohibition des subventions à l'exportation".³² Dans la mesure où les CE suggèrent qu'une mesure peut relever du point e), mais non de l'article 3.1 a), et constituer une subvention à l'exportation prohibée, les États-Unis ne sont pas d'accord avec elles. Si tel était le cas, la Liste exemplative ferait beaucoup plus que *donner des exemples* de subventions subordonnées aux résultats à l'exportation.

108. De plus, les États-Unis ne peuvent pas comprendre comment une mesure, comme la Loi, qui ne fait aucunement référence à l'exportation, n'exige pas qu'il y ait exportation et est applicable à une vaste gamme de transactions autres qu'à l'exportation peut être dite "accordée spécifiquement au titre des exportations". Pourtant, une fois encore, les CE présentent des arguments qui n'ont absolument aucun lien avec le texte de la disposition en cause.

VIII. LES CE N'ONT PAS DÉMONTRÉ QUE LA LOI N'EST PAS UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

109. Jusqu'à présent, les États-Unis ont mis en lumière un certain nombre de domaines dans lesquels les CE ont présenté des arguments qui n'étaient pas fondés sur le texte des dispositions de l'OMC pertinentes et n'étaient pas conformes à la méthode d'interprétation correcte en droit international public. La méthode créative adoptée par les CE à l'égard de l'interprétation n'est nulle part plus évidente que dans le contexte de leurs arguments concernant le point de savoir si la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les CE demandent au Groupe spécial d'ignorer le libellé de la note de bas de page 59 et s'efforcent d'incorporer dans les règles de l'OMC des principes fiscaux qui n'ont été ni examinés ni adoptés par les Membres de l'OMC. Le Groupe spécial devrait rejeter la tentative faite par les CE pour réécrire la note de bas de page 59.

³² Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 149.

A. L'APPROCHE DES CE À L'ÉGARD DE L'INTERPRÉTATION DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 EST INCORRECTE

110. La manière dont les CE s'efforcent de deviner le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est tellement extraordinaire qu'elle mérite d'être rappelée ici. Les CE ont indiqué, dans leur deuxième communication, que "les termes "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont des termes techniques qui ont des sens spéciaux".³³ Les CE en concluent qu'"une analyse des sens particuliers que ces expressions ont acquis dans le domaine de la fiscalité serait un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent".³⁴

111. Les CE sont dans l'erreur à tous égards. Premièrement, même s'il est peut-être vrai que les expressions "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont largement utilisées dans le domaine de la fiscalité, il n'est pas sûr qu'elles aient acquis un "sens particulier" universellement admis. Surtout, elles n'ont pas de "sens particulier" qui ait été accepté par l'OMC. Si les Membres de l'OMC s'étaient mis d'accord sur un tel "sens particulier", les nouvelles définitions auraient été insérées de quelque manière dans le texte de l'Accord SMC ou d'autres Accords de l'OMC. Or, aucune définition de ce genre n'a été insérée pour ces expressions.

112. La déclaration des CE selon laquelle le "sens particulier[]" que ces expressions ont acquis dans le domaine de la fiscalité est [sic] un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent"³⁵ ne représente pas seulement un écart majeur par rapport aux principes d'interprétation établis par l'Organe d'appel, elle est aussi fallacieuse. Loin de prendre pour point de départ de leur analyse le sens ordinaire du libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, les CE ne reviennent à ce sens à aucun stade de leur analyse.

113. En commençant – et en finissant – par des définitions "spéciales" non empruntées au texte, les CE n'ont pas respecté les multiples déclarations de l'Organe d'appel concernant l'interprétation des traités. L'Organe d'appel a indiqué que "les termes d'un traité ... doivent être interprétés suivant leur sens ordinaire, dans leur contexte et à la lumière de l'objet et du but dudit traité".³⁶ L'Organe d'appel a indiqué aussi que "les termes du traité constituent le fondement du processus interprétatif: "l'interprétation doit être fondée avant tout sur le texte du traité lui-même"".³⁷

114. De plus, en vertu de l'article 31 4) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, on ne peut faire prévaloir le "sens particulier" sur le sens ordinaire d'un terme que "s'il est établi que telle était l'intention des parties". Dès lors que ce sont les CE qui proposent de retenir un "sens particulier", c'est sur elles que repose la charge de démontrer qu'il était dans l'intention des rédacteurs de la note de bas de page 59 de retenir le "sens particulier" qu'elles suggèrent. Les CE n'ont pas même tenté de faire une telle démonstration.

115. Une interprétation qui commence par un "sens particulier" sans pertinence et non étayé – et qui ne tente à aucun moment d'analyser le sens ordinaire du texte – ne peut simplement pas être correcte.

³³ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 183.

³⁴ *Id.*

³⁵ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 183.

³⁶ États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules ("Essence nouvelle formule"), WT/DS2/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 29 avril 1996, page 19. Les groupes spéciaux et l'Organe d'appel de l'OMC ont pour instruction d'appliquer les "règles coutumières d'interprétation du droit international public". Mémoire d'accord, article 3:2.

³⁷ Japon – Taxes sur les boissons alcooliques ("Japon – Boissons alcooliques"), WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 14.

B. LES CE SONT DANS L'ERREUR LORSQU'ELLES CHERCHENT À APPLIQUER DES RÈGLES DE L'OCDE POUR DONNER UN SENS AUX DISPOSITIONS DE L'OMC

116. Les CE semblent alléguer que les "sens particuliers" qu'elles attribuent aux expressions "double imposition" et "revenus de source étrangère" émanent du Modèle de Convention de l'OCDE. Elles attribuent, toutefois, à cette Convention une importance qu'elle ne peut avoir à l'égard de l'OMC. De plus, les CE interprètent incorrectement la Convention elle-même.

1. Pertinence de la Convention de l'OCDE

117. Les États-Unis se sont référés à la Convention de l'OCDE pour illustrer différentes approches à l'égard de la double imposition et, plus précisément, pour appeler l'attention du Groupe spécial sur le fait que la méthode de l'exemption (ou non-imposition) est une méthode communément utilisée et largement admise pour éviter la double imposition.³⁸ Ce faisant, les États-Unis ont pris soin de faire observer qu'ils ne considéraient pas que ces conventions (ou, d'ailleurs, aucun accord) puissent être substituées au texte des dispositions pertinentes de l'OMC. Ils n'ont mentionné la convention qu'à titre d'exemple.³⁹ Pour parvenir aux mêmes fins, les États-Unis auraient pu tout aussi bien se référer au Modèle de Convention des Nations Unies, ou entreprendre l'examen de diverses mesures utilisées dans le monde entier pour éviter la double imposition.

118. Les CE, au contraire, invoquent la Convention de l'OCDE pour fournir littéralement les définitions de termes utilisées dans l'Accord SMC. Elles demandent en quelque sorte au Groupe spécial d'accepter chaque détail de la Convention de l'OCDE comme s'il était incorporé dans l'Accord SMC. Rien ne permet de le faire. En aucune de ses dispositions l'Accord SMC ne prévoit que la définition d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère aux fins de la note de bas de page 59 puisse être fournie par les règles d'une autre organisation. Quels que soient les mérites de la Convention de l'OCDE, ses dispositions ne peuvent être greffées en totalité sur l'Accord SMC lorsque rien n'indique que telle ait été l'intention des rédacteurs de l'Accord. Le fait que le deuxième paragraphe du point k) de l'Annexe I incorpore par référence l'*Arrangement de l'OCDE relatif à des lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public* indique que les rédacteurs de l'Accord SMC étaient capables d'incorporer des normes de l'OCDE lorsqu'ils souhaitaient le faire.

119. De plus, *certain*s seulement des membres de l'OCDE ont accepté d'adhérer à la Convention. Le fait que "quasiment tous les pays *industrialisés*" s'inspirent de la Convention, comme les CE l'affirment⁴⁰, ne justifie pas que les droits et obligations des Membres de l'OMC puissent être modifiés. De nombreux Membres de l'OMC seraient sans aucun doute surpris d'apprendre qu'en adhérant à l'OMC, ils se sont engagés à mettre en œuvre et à appliquer la Convention de l'OCDE. Les États-Unis seraient au nombre de ces Membres. Comme les CE l'ont noté dans leur deuxième communication, les États-Unis ont utilisé dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties un certain nombre de notions empruntées à l'OCDE, mais non la totalité d'entre elles.⁴¹

120. Cherchant à faire entrer la Convention de l'OCDE "par la porte de service", les CE proposent de recourir à des moyens complémentaires d'interprétation. Toutefois, ce recours n'est approprié qu'une fois le sens ordinaire du texte établi et seulement si cette interprétation laisse le sens de la disposition en question "ambigu ou obscur" ou conduit à un résultat qui est "manifestement absurde ou déraisonnable".⁴² Les États-Unis font respectueusement valoir qu'il n'y a rien dans des mots

³⁸ *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 178 à 186.

³⁹ *Id.*, note 153.

⁴⁰ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 187.

⁴¹ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 186.

⁴² *Convention de Vienne*, article 32.

comme "éviter", "double", "imposition", "source" ou "étrangère" qui rend la cinquième phrase de la note de bas de page 59 incompatible avec la règle générale d'interprétation, de sorte que des moyens complémentaires d'interprétation seraient nécessaires. Pour parler simplement, il est facile de s'assurer du sens ordinaire de ces termes et ce sens devrait guider le Groupe spécial dans ses délibérations.

121. Même si de tels moyens complémentaires étaient nécessaires, la Convention de l'OCDE ne serait pas la source à utiliser. Les moyens complémentaires pourraient comprendre "les travaux préparatoires et [les] circonstances dans lesquelles le traité a été conclu", ou peut-être d'autres sources pertinentes indiquant les intentions des rédacteurs.⁴³ Toutefois, rien dans l'historique des négociations n'indique que les rédacteurs aient eu à l'esprit la Convention de l'OCDE, et l'OCDE n'est pas l'un des accords visés de l'OMC et de ce fait ne fait pas partie du contexte pour ce qui est d'interpréter la note de bas de page 59.⁴⁴

122. De plus, la Convention de l'OCDE ne peut servir de modèle que pour des conventions bilatérales entre pays cherchant à établir des règles communes en vue d'éviter la double imposition de revenus reçus par leurs ressortissants. Elle n'est pas un accord multilatéral que tous les signataires observent directement. Elle est simplement un modèle que suivent en partie les conventions fiscales qui s'en inspirent. Fait significatif, la Convention ne vise pas nécessairement à servir de modèle aux législations internes. Il arrive souvent que les mesures internes visant à éviter la double imposition ne suivent pas le modèle de l'OCDE. Si des conventions fiscales bilatérales sont conclues, c'est souvent pour limiter, du moins en partie, la portée des pratiques fiscales internes.

2. Les CE énoncent de façon erronée la définition d'un établissement stable au sens de la Convention de l'OCDE

123. Même si la Convention de l'OCDE devait servir de modèle aux législations fiscales nationales, et même si elle donnait des orientations utiles pour l'interprétation des dispositions des Accords de l'OMC, cela n'étayerait pas l'interprétation étroite de la note de bas de page 59 proposée par les CE.

124. Les CE font observer que, selon la Convention de l'OCDE, il faut qu'il existe dans un pays un "établissement stable" pour que ce pays fasse valoir sa compétence fiscale sur les revenus industriels et commerciaux d'une entreprise. Elles soutiennent que ce qui constitue un "établissement stable", c'est une installation fixe d'affaires exerçant des activités de façon continue.⁴⁵

125. Toutefois, les CE ne citent qu'une partie de la définition donnée par l'OCDE d'un "établissement stable". Elles citent l'article 5.1 et 5.2 de la Convention, qui énumère les formes les plus contraignantes d'"établissement stable". Cet article vise un "établissement" commercial qui est, en un certain sens, "stable", c'est-à-dire, "une installation fixe d'affaires". Il énumère aussi les types les plus "stables" d'installations qui peuvent créer un revenu imposable: un bureau, une usine, un atelier, une mine.

126. Ce que les CE omettent de mentionner, c'est que la Convention prévoit une possibilité d'"établissement stable" répondant à un autre critère, moins contraignant. Cet autre critère traduit une divergence d'opinions entre pays quant à ce qui peut constituer un "établissement stable". L'article 5.5

⁴³ *Id.*

⁴⁴ Voir *Communautés européennes – Mesures affectant l'importation de certains produits provenant de volailles*, WT/DS69/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 juillet 1998, paragraphes 79 à 81 (l'Accord sur les oléagineux n'était pas un "accord visé" et, de ce fait, n'énonçait pas les obligations pertinentes de la Communauté européenne au titre de l'Accord sur l'OMC).

⁴⁵ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 193 à 197.

de la Convention dispose qu'il peut y avoir "établissement stable" lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise non résidente et qu'elle est habilitée à "conclure des contrats au nom de l'entreprise". Dans le commentaire de la Convention, il est indiqué, en ce qui concerne l'article 5.5, que "[i]l est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires ...".⁴⁶ Il y est ensuite indiqué que la personne agissant au nom de l'entreprise non résidente peut être une personne physique ou une société et que les pouvoirs qu'elle exerce doivent seulement être exercés davantage que dans des cas isolés.⁴⁷ Il est donc clair que ce qui constitue un "établissement stable" en vertu des règles de l'OCDE peut n'avoir ni permanence ni même une installation fixe d'affaires.

3. La Loi prescrit comme il convient des contacts suffisants avec une autorité fiscale étrangère

127. Si les États-Unis et nombre d'autres pays utilisent, dans des conventions fiscales bilatérales, la notion d'"établissement stable", ils n'appliquent pas nécessairement le même critère pour déterminer si une entreprise doit ou non être assujettie chez eux à l'impôt sur le revenu. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur deuxième communication, les conventions fiscales bilatérales sont un moyen de protection additionnel contre la double imposition par rapport aux législations intérieures. La législation fiscale de certains pays leur confère une compétence plus étendue pour l'imposition des revenus des non-résidents que celle qui découle de la notion d'"établissement stable" utilisée dans certaines conventions fiscales. Les conventions fiscales bilatérales exigeant un "établissement stable" assurent une protection contre la double imposition qui résulterait de 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 si elles n'ont pas d'"établissement stable" ne signifie aucunement qu'un pays ne puisse retenir des critères moins élevés pour définir sa propre compétence fiscale, donc adopter des mesures internes visant à éviter la double imposition.

128. Les pays ont des vues et des pratiques différentes pour ce qui est de déterminer qu'une entreprise non résidente relève de leur compétence fiscale. Les États-Unis, par exemple, ne retiennent pas, de façon générale, la prescription selon laquelle une entreprise non résidente doit avoir un "établissement stable" aux États-Unis pour y être assujettie à l'impôt américain. Au lieu de cela, ils cherchent à savoir si un contribuable a eu avec les États-Unis, pour une transaction ou une série de transactions donnée, des contacts suffisants pour permettre de constater qu'il a exercé "une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis". Les revenus "ayant un lien effectif" avec cette activité économique sont assujettis à l'impôt aux États-Unis. Bref, les États-Unis n'exigent pas l'existence d'opérations industrielles ou commerciales fixes ou durables. Comme ils l'ont expliqué dans leur deuxième communication, d'autres pays, comme le Canada, ne subordonnent pas l'imposition d'entreprises non résidentes à l'existence d'un "établissement stable".⁴⁸

129. La Loi tient compte du fait que, comme les États-Unis, des pays du monde entier peuvent tenter de percevoir des impôts sur des entreprises étrangères même si ces dernières n'entretiennent pas un "établissement stable" dans ces pays. Elle admet que les pays utilisent des critères différents qui peuvent s'articuler sur des distinctions factuelles subtiles pour déterminer si des revenus sont ou non assujettis à leur propre régime fiscal. La Loi exige donc que les transactions donnant lieu à des revenus extraterritoriaux présentent une gamme d'attributs étrangers dont peut résulter un lien

⁴⁶ Article 5.5 et Commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE, page C(5)-13. Une copie du Commentaire est présentée (pièce n° 18 des États-Unis).

⁴⁷ *Id.*

⁴⁸ *Deuxième communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 62.

suffisant avec un régime fiscal étranger pour assujettir potentiellement des contribuables américains à une imposition étrangère.

130. Les CE se contentent d'affirmer que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger et d'autres attributs étrangers prévus dans la Loi ne suffisent pas à donner lieu à une double imposition.⁴⁹ Elles sont, toutefois, simplement dans l'erreur lorsqu'elles affirment que la Loi "exclut du champ de l'impôt des revenus qui ne *peuvent pas* être imposés par un quelconque autre pays".⁵⁰ Les transactions et activités qui peuvent donner lieu à des revenus extraterritoriaux peuvent, en fait, assujettir des contribuables américains à l'impôt à l'étranger. Certaines transactions prévues par la Loi peuvent même se dérouler entièrement hors des États-Unis. Pour prouver le contraire, les CE doivent faire davantage que donner leur opinion.

131. À vrai dire, les CE se fondent sur des suppositions qui sont inexactes. Au paragraphe 197 de leur deuxième communication, elles affirment qu'"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 ... il est bien plus probable que de telles opérations seront réalisées à partir du territoire des États-Unis". Toutefois, comme les États-Unis l'ont fait observer à maintes reprises, la Loi exige qu'un niveau minimum de processus économiques à l'étranger se déroule hors des États-Unis pour chacune des transactions.⁵¹

C. LA CONVENTION DE L'OCDE NE DÉFINIT PAS LES "REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE"

132. Les CE ne s'efforcent pas seulement de donner aux détails de la Convention de l'OCDE plus de poids qu'ils n'en méritent, elles tentent aussi de déduire de la Convention, par extrapolation, des règles qui n'y figurent même pas. Prenant le contre-pied de la position qu'elles avaient précédemment adoptée dans le présent différend, selon laquelle les "revenus de source étrangère" et les "activités économiques à l'étranger" ne sont pas la même chose, les CE soutiennent maintenant que, en vertu de la Convention de l'OCDE, les "revenus de source étrangère" prévus à la note de bas de page 59, désignent des revenus directement et exclusivement attribuables à des activités économiques qui se sont déroulées à l'étranger.⁵² Les CE admettent que la Convention ne contient aucune définition de ce genre, mais soutiennent qu'elle peut être "dédut[e] des dispositions [de la Convention]".⁵³

133. Les États-Unis ont indiqué au Groupe spécial qu'ils ne souscrivent pas à une approche aussi étroite. Ils prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 190 à 192 de leur première communication et aux paragraphes 56 à 59 de leur deuxième communication, dans lesquels ils expliquent pourquoi l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59, ne désigne pas exclusivement des revenus attribuables à des activités économiques se déroulant à l'étranger. Les États-Unis ont expliqué que le libellé de la note de bas de page 59 ne justifie pas une interprétation aussi étroite de cette note et suggère plutôt une approche plus souple qui prenne en compte l'existence de différents types de revenus et la complexité de la tâche consistant à déterminer ce qui peut faire que des revenus sont des revenus "étrangers".

134. L'ironie veut que les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE, loin d'étayer l'interprétation étroite des CE, confirment bien plutôt la position des États-Unis. L'article 10, qui traite des revenus correspondant à des dividendes, prévoit l'élimination de la double imposition sur un

⁴⁹ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 196 à 198.

⁵⁰ *Id.*, paragraphe 191.

⁵¹ Article 3 de la Loi, modifiant le paragraphe 942 b) 3) du Code des impôts.

⁵² *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 203 et 204.

⁵³ *Id.*, paragraphe 201.

type de revenus hors exploitation – c'est-à-dire, des revenus auxquels ne correspond aucun processus économique se déroulant à l'étranger directement lié. Comme les revenus provenant d'intérêts et les autres types de revenus hors exploitation, les revenus correspondant à des dividendes peuvent, en vertu des articles 10.5 (et 23.2) de la Convention être exemptés en vue d'éviter la double imposition, même si la partie qui reçoit de tels revenus n'exerce aucune activité économique en liaison avec ces revenus – qu'ils soient de source étrangère ou intérieure. Ce qui peut rendre "étrangers" les dividendes et autres types de revenus hors exploitation, c'est le fait qu'ils sont reçus d'une société ou banque étrangère. En d'autres termes, la source du paiement est étrangère. La Convention de l'OCDE ne précise pas où doivent se dérouler les activités industrielles et commerciales de la société qui verse les dividendes.

135. On peut en dire autant de la manière dont l'OCDE traite les "bénéfices des entreprises" à l'article 7 de la Convention. Cet article est applicable en substance à tous les bénéfices des entreprises, et non pas seulement aux bénéfices directement attribuables aux processus économiques de l'entreprise elle-même qui se déroulent hors du pays de résidence de cette entreprise.

136. En conséquence, les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE n'étaient pas la thèse de ces dernières selon laquelle seuls des revenus attribuables à des processus économiques à l'étranger peuvent être des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59.

D. L'INTENTION DU CONGRÈS DES ÉTATS-UNIS ÉTAIT BIEN QUE LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

137. Dans le zèle avec lequel elles s'efforcent d'attaquer la Loi, les CE ne se bornent pas à réécrire les dispositions de cette Loi, des règles de l'OMC et des articles de la Convention de l'OCDE. Elles vont jusqu'à substituer leur propre opinion à celle du Congrès des États-Unis quant aux intentions du législateur sur lesquelles repose la Loi. Les CE affirment non pas une fois, mais deux, que dans l'intention du Congrès des États-Unis, la Loi n'était pas une mesure visant à éviter la double imposition.⁵⁴

138. Les États-Unis admettent qu'il n'est pas toujours facile d'établir exactement l'intention exacte d'un corps législatif, mais en l'espèce, il existe des éléments de preuve solides et avérés sur le point en question. Chacune des deux commissions du Congrès chargées d'examiner la politique fiscale des États-Unis et de rédiger leurs lois fiscales a déclaré sans équivoque que la Loi était destinée à constituer une mesure visant à éviter la double imposition et était conçue à cet effet. Le rapport de la Commission des voies et moyens de la Chambre des représentants, qui a été communiqué au Groupe spécial (pièce n° 3 des États-Unis) indique, aux pages 10, 19 et 21, que "l'exclusion des ... revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition". Le rapport comprend aussi, page 11, une analyse dans laquelle il est dit que, par l'exclusion, la Loi vise dans une certaine mesure à réduire le recours aux crédits d'impôt, principal moyen employé par les États-Unis pour éviter la double imposition, pour se rapprocher du modèle européen d'exemption. De même, le rapport de la Commission des finances du Sénat des États-Unis (pièce n° 2 des États-Unis) indique, pages 2, 6 et 8, que l'exclusion prévue par la Loi sert à éviter la double imposition.

139. De plus, la structure de la Loi montre en quoi cette loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition. À son article 114 d), la Loi rejette le recours aux crédits d'impôt au titre des revenus exclus afin d'éviter ce que les CE qualifient de ""double protection" contre la "double imposition"". ⁵⁵ L'exclusion fournit donc le seul moyen d'éviter la double imposition qui soit applicable, en droit américain, aux revenus extraterritoriaux exclus. Si la Loi autorisait le crédit d'impôt, les contribuables américains pourraient bénéficier de l'exclusion et du crédit d'impôt pour les

⁵⁴ *Id.*, paragraphes 41 et 209.

⁵⁵ *Id.*, paragraphe 218.

mêmes revenus, ce qui pourrait aboutir à une protection excessive. Aux mêmes fins, les États-Unis limitent le montant du crédit d'impôt étranger que les contribuables américains peuvent appliquer s'agissant de revenus non exclus par la Loi, en vertu des règles relatives à la source inscrites à l'article 943. Cela écarte le risque de ce que les CE appellent la "surcompensation" au profit des contribuables.⁵⁶ S'il est vrai que l'application de telles règles peut aboutir à ne pas éliminer entièrement la double imposition selon la méthode de l'imputation, les États-Unis ont indiqué que les crédits d'impôt, de façon générale, n'éliminent que partiellement la double imposition.

E. LE FAIT QUE LES ÉTATS-UNIS UTILISENT AUSSI L'IMPUTATION N'EST PAS PERTINENT

140. S'efforçant, une fois encore, de créer une règle que l'on ne peut trouver dans les Accords de l'OMC, les CE allèguent que, pour éviter la double imposition, les États-Unis ne sont pas autorisés à utiliser la méthode de l'exclusion, parce qu'ils utilisent aussi la méthode de l'imputation [crédit d'impôt]. C'est là, une nouvelle thèse totalement dépourvue de rapport avec le libellé pertinent de l'Accord SMC ou avec la pratique internationale courante en matière d'impôt.

141. Comme les États-Unis l'ont indiqué précédemment, il est largement admis que l'allègement de la double imposition peut généralement être assuré par l'exemption des revenus étrangers, par un crédit correspondant aux impôts étrangers payés ou par une convention fiscale relative à l'impôt sur le revenu, en vertu de laquelle les pays parties renoncent au droit de percevoir l'impôt sur des catégories précises de revenu. Comme les CE l'ont admis, la plupart sinon la totalité des Membres utilisent chacun de ces trois mécanismes, à des degrés divers, pour éviter la double imposition.⁵⁷ C'est ce que traduit le Commentaire sur l'article 23 de la Convention de l'OCDE, lorsqu'il indique, en ce qui concerne l'utilisation alternative de l'exemption et de l'imputation, que "[d]es États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes".⁵⁸ Le Commentaire va même plus loin, indiquant qu'il y a des cas dans lesquels il faut utiliser la méthode de l'imputation, même si l'exemption est la règle générale d'un système fiscal donné.⁵⁹

142. Les Commentaires de l'OCDE ne sont pertinents que dans la mesure où ils montrent que de nombreux pays, comme les États-Unis, utilisent une combinaison d'exemptions, d'exclusions et de crédits d'impôt étranger. Même la France, dont le système fiscal est considéré comme celui dont le caractère territorial est le plus marqué parmi les pays des CE, donne à ses contribuables le choix entre une exemption territoriale et des crédits pour impôt étranger. Si la possibilité d'un tel choix constituait une base indépendante permettant d'établir une violation de l'article 3.1 a), comme les CE l'allèguent, de nombreux choix permis par les législations fiscales du monde entier seraient inappropriés.

143. Toutefois, tel n'est pas le cas, parce que rien dans l'Accord SMC n'interdit aux Membres d'utiliser un tel mécanisme de remplacement pour éviter la double imposition. La note de bas de page 59 laisse aux Membres de l'OMC le choix du mécanisme, indiquant que l'interdiction des exonérations, remises ou reports d'impôt accordés spécifiquement au titre des exportations, énoncée 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) Ce libellé est particulièrement souple, il n'impose aux Membres de l'OMC aucune *limite* quant aux formes que peuvent prendre les *mesures* visant à éviter la double imposition.

⁵⁶ *Id.*, paragraphe 213.

⁵⁷ Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

⁵⁸ Pièce n° 7 des États-Unis, page C(23)-10.

⁵⁹ *Id.*

144. Contrairement à ce qu'affirment les CE, la note de bas de page 59 ne permet pas aux Membres d'instituer une mesure visant à éviter la double imposition seulement lorsqu'une telle mesure est "nécessaire".⁶⁰ La note de bas de page 59 ne subordonne aucunement le droit d'éviter la double imposition à une condition de nécessité. Ce n'est pas, comme l'article XX du GATT, une disposition qui n'autorise certaines pratiques que s'il est prouvé qu'une mesure est "nécessaire". La note de bas de page 59 indique clairement que le droit visé n'est pas limité et qu'il appartient à chaque Membre de décider de la méthode qui lui permettra de parvenir à cette fin autorisée.

F. L'ARGUMENT DES CE FONDÉ SUR LE PRINCIPE DE LIBRE CONCURRENCE EST HORS DE PROPOS

145. Il y a un autre argument présenté par les CE à propos de la question de la double imposition qui appelle une réponse. Les CE soutiennent que la Loi est incorrecte parce que, selon elles, elle ne se fonde pas sur le principe de libre concurrence pour calculer les impôts relatifs aux revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises. Les CE confondent deux notions distinctes.

146. Le principe de libre concurrence n'est pertinent, aux fins de l'OMC, que pour ce qui est de répartir des revenus entre parties apparentées dans des transactions à l'exportation. Cela résulte de la deuxième phrase de la note de bas de page 59, qui dispose que "les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence". Le principe de libre concurrence n'est pas pertinent s'agissant de la manière dont le montant des impôts est calculé ou le taux d'imposition fixé une fois que les revenus d'un contribuable donné sont établis.

147. Toutefois, c'est ce que les CE contestent ici. Elles estiment que les calculs relatifs à l'impôt prévus à l'article 3 de la Loi, qui modifie l'article 941 a) 1) du Code des impôts, sont en quelque sorte incompatibles avec le principe de libre concurrence. Or ces calculs établissent simplement le montant des revenus qui peuvent être assujettis à l'impôt. Ils n'ont rien à voir avec la manière dont les revenus sont imputés à des parties apparentées. Dans la mesure où de telles imputations sont pertinentes ou nécessaires s'agissant des revenus extraterritoriaux, elles sont faites conformément à un strict critère de libre concurrence, en vertu de l'article 482 du Code des impôts. Comme l'explique un rapport du Congrès joint à la Loi, même si ni le Groupe spécial, ni l'Organe d'appel ne s'étaient prononcés sur le caractère approprié des formules de fixation administrative des prix prévues dans le régime FSC pour répartir les revenus entre parties apparentées, "parce que l'existence d'une entité distincte n'est pas requise, aucune cession n'est requise entre sociétés nationales et étrangères apparentées. S'il y a des cessions entre parties apparentées, les principes généraux de la libre concurrence sont d'application".⁶¹

G. LA LOI NE PRÉVOIT PAS UNE DOUBLE NON-IMPOSITION

148. Dans les paragraphes 214 à 218 de leur deuxième communication, les CE soutiennent que la Loi prévoit le "cumul" du crédit d'impôt étranger et de l'exclusion pour les mêmes revenus – revenus assujettis à la retenue à la source à l'étranger. Cette assertion est fautive.

149. Les CE définissent de façon incorrecte la retenue à la source. Une retenue à la source est un impôt direct, fondé sur la source des revenus, perçu sur certains types de revenus hors exploitation, par exemple des intérêts, dividendes et redevances. L'article 943 d) du Code des impôts est compatible avec cette définition parce que: a) les retenues à la source sont des impôts directs et les

⁶⁰ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, section 4.6.4.

⁶¹ *Rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), page 18.

articles 901 et 903 du Code des impôts prévoient un crédit pour impôts directs; et b) les retenues à la source sont des impôts fondés sur la source des revenus et sont donc perçus sur "une base autre que la résidence". L'expression "retenues à la source" à l'article 943 d) ne vise pas les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme cela ressort des travaux préparatoires de la Loi, dans lesquels il est indiqué que la retenue à la source visée à l'article 943 d) "serait, de par sa nature, similaire à l'impôt frappant les revenus bruts décrits aux articles 871 et 881". Les articles 871 et 881 du Code des impôts prévoient une retenue à la source sur le montant brut des revenus hors exploitation. L'hypothèse présentée par les CE au paragraphe 217 est donc fondée sur de fausses prémices.

150. Même si la définition de la retenue à la source donnée par les CE était correcte, ce qui n'est pas le cas, la Loi n'autorise pas la double non-imposition de revenus assujettis à la retenue à la source. En ce qui concerne les revenus extraterritoriaux exclus, la Loi représente la *seule* méthode de prévention de la double imposition. Elle n'autorise donc pas le crédit d'impôt étranger au titre des impôts extraterritoriaux exclus. Les impôts extraterritoriaux qui ne sont pas exclus peuvent, toutefois, être assujettis à la fois à l'impôt américain et à l'impôt étranger. Il est donc possible de recourir au crédit d'impôt étranger pour ce qui est des revenus qui ne sont pas exclus.

151. L'article 943 d) dispose que la retenue à la source est applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus extraterritoriaux exclus. Ainsi, les contribuables peuvent prétendre à un crédit d'impôt étranger au titre des retenues à la source appliquées à ces revenus. Il n'y a pas cumul d'"avantages", comme le prétendent les CE, parce que les revenus au titre desquels un crédit d'impôt peut être obtenu ne sont pas des revenus extraterritoriaux exclus.

IX. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE À L'UTILISATION DE PRODUITS NATIONAUX DE PRÉFÉRENCE À DES PRODUITS IMPORTÉS QUI CONTREVIENDRAIT À L'ARTICLE 3.1 B)

152. En ce qui concerne les arguments des CE concernant l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, cet article n'est pertinent que si le Groupe spécial constate d'abord: a) que l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention; et b) que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les États-Unis soutiennent respectueusement que, pour les raisons précédemment exposées, aucune de ces deux constatations ne serait justifiée.

153. Néanmoins, dans le cas où le Groupe spécial aborderait l'examen de l'article 3.1 b), les États-Unis ont démontré que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. La règle des 50 pour cent n'exige pas que des produits américains soient substitués à des produits étrangers. De fait, les produits intervenant dans des transactions qui procurent des revenus extraterritoriaux n'ont pas à incorporer des intrants produits aux États-Unis et peuvent consister entièrement en intrants étrangers. Pour dire les choses simplement, l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, elle n'est pas conditionnée par une telle utilisation ou tribulaire pour exister d'une telle utilisation.

154. Les CE ont contesté la position des États-Unis sur quatre points. Premièrement, les CE soutiennent que l'article 3.1 b) n'exige pas que la partie plaignante prouve, dans tous les cas, la subordination à une teneur en éléments d'origine locale. Deuxièmement, les CE soutiennent que la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* est sans rapport avec le présent différend. Troisièmement, les CE soutiennent que les renseignements contenus dans l'annexe qu'elles présentent étayaient leur allégation au titre de l'article 3.1 b). Quatrièmement, les CE contestent l'argument des États-Unis selon lequel le principe de l'origine diminue l'incidence de la règle des 50 pour cent.

A. L'ALLÉGATION DES CE AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B) EST FONDÉE SUR UNE RÈGLE JURIDIQUE ERRONÉE

155. En ce qui concerne le premier point des CE – à savoir, qu'elles n'ont pas à établir la subordination à une teneur en éléments d'origine locale produit par produit – les CE affirment que "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".⁶² Les CE affirment ensuite qu'elles "sont uniquement tenues d'établir, en s'appuyant sur le texte de la Loi ... que la Loi, dans l'abstrait, ou dans certains cas, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés".⁶³

156. Ces déclarations de la CE sont de toute évidence incompatibles avec la règle juridique applicable inscrite à l'article 3.1 b). L'Organe d'appel a confirmé que l'article 3.1 b) exige qu'un plaignant établisse qu'une subvention est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, qu'elle est conditionnée par une telle utilisation et tributaire pour exister d'une telle utilisation. Démontrer "un léger parti pris" en faveur des produits nationaux ou démontrer que dans certains cas des produits nationaux sont utilisés de préférence à des produits importés ne signifie pas que l'exclusion des revenus extraterritoriaux soit "subordonnée" à l'utilisation de ces produits nationaux.

157. Le fait que les CE contestent la Loi "en tant que telle" et "ne présentent aucune allégation concernant son application dans un secteur particulier ou à un produit donné" ne diminue pas la charge qui incombe aux CE d'établir la subordination au sens de l'article 3.1 b). Les CE doivent établir que la règle des 50 pour cent, telle qu'elle est libellée, subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Le fait que la règle des 50 pour cent est rédigée de telle manière qu'il est exactement aussi admissible d'utiliser des produits étrangers que des produits nationaux confirme que le bénéfice de la Loi n'est pas subordonné *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

B. L'AFFAIRE CANADA – AUTOMOBILES EST DIRECTEMENT PERTINENTE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND

158. Les CE soutiennent que l'affaire *Canada – Automobiles* n'est pas pertinente en l'espèce parce que les mesures en cause dans ladite affaire concernaient une catégorie déterminée de bénéficiaires, et non pas la "série non déterminée et non limitée de cas et de bénéficiaires"⁶⁴ qui sont visés par la Loi. Ainsi, tout en reconnaissant que l'Organe d'appel a pris en considération les modalités d'application des prescriptions en matière d'éléments d'origine locale à l'échelon d'une société donnée, les CE allèguent que cela n'est pas pertinent parce que le champ d'application des mesures dans l'affaire en question était différent du champ d'application de la Loi.

159. L'argument des CE ignore la caractéristique la plus importante de la décision *Canada – Automobiles*, à savoir que l'Organe d'appel a conclu qu'il ne pouvait pas déterminer si une prescription fondée sur la valeur était subordonnée *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés s'il ne comprenait pas les modalités d'application effectives de la mesure. Sans ces "renseignements de première importance", un groupe spécial ne peut pas "[avoir] suffisamment de renseignements concernant la mesure pour se prononcer sur la question de savoir si les prescriptions en matière de [valeur nationale] étaient subordonnées [en droit] à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".⁶⁵ À cet égard, l'Organe d'appel a conclu

⁶² *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 160.

⁶³ *Id.*, paragraphe 175.

⁶⁴ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 173.

⁶⁵ *Id.*

qu'une mesure exigeant une valeur nationale de 60 pour cent ne conduit pas nécessairement à conclure à une subordination *de jure*.

160. Ainsi, la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* montre clairement que les CE ne peuvent se contenter de démontrer simplement que la Loi "dans l'abstrait, ou dans certains cas, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés".

C. L'ANNEXE PRÉSENTÉE PAR LES CE N'ÉTAIT PAS UNE ALLÉGATION AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B)

161. Dans la mesure où les CE s'appuient sur les renseignements fournis dans l'annexe présentée par elles pour étayer leur allégation relative à une subordination *de jure*, ces renseignements sont insuffisants.

162. Les "éléments de preuve" présentés par les CE ne décrivent pas les modalités d'application effectives de la règle des 50 pour cent inscrite dans la Loi à l'égard des contribuables américains qui sont admis à exclure des revenus extraterritoriaux. Deuxièmement, les CE utilisent des données émanant d'industries européennes qui comprennent des données relatives aux coûts et de simples estimations relatives aux bénéficiaires. Aucune justification n'est fournie expliquant pourquoi cette information devrait être représentative des coûts et des bénéficiaires d'un contribuable américain qui utiliserait l'exclusion prévue par la Loi. De plus, rien ne permet de conclure qu'un producteur particulier devrait nécessairement utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés.

163. Étant donné la nature limitée des "éléments de preuve" fournis, le Groupe spécial devrait rejeter la tentative faite par les CE pour réduire la charge qui leur incombe d'établir la subordination *de jure* aux exportations.

D. LES RÈGLES D'ORIGINE DIMINUENT ENCORE L'INCIDENCE DE LA RÈGLE DES 50 POUR CENT

164. Les CE contestent l'affirmation des États-Unis selon laquelle les règles d'origine applicables diminuent l'incidence pratique de la règle des 50 pour cent sur les éléments incorporés dans des produits manufacturés. Les États-Unis ont expliqué qu'un intrant obtenu auprès d'un fournisseur américain peut être considéré comme d'origine américaine aux fins de l'application de la règle des 50 pour cent, même si les produits qui ont servi à fabriquer ce composant étaient essentiellement, ou même entièrement, des produits importés. Les CE attaquent ce point comme étant dénué de pertinence, mais elles admettent en même temps que, du fait des règles d'origine, des sociétés peuvent respecter la règle des 50 pour cent tout en continuant d'incorporer des éléments de valeur étrangère pour plus de 50 pour cent.⁶⁶

165. Les CE regrettent peut-être qu'il soit possible de satisfaire à la règle des 50 pour cent de cette manière, mais telle est néanmoins la manière dont la règle est appliquée par les pouvoirs publics américains. En conséquence, des intrants qui sont américains de nom pourraient en fait être essentiellement ou entièrement composés d'éléments d'origine étrangère. Ainsi, les règles d'origine et leur rapport avec la règle des 50 pour cent viennent encore démontrer que rien ne permet de conclure que la Loi soit subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

⁶⁶ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 162.

X. LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE À L'ARTICLE III:4 DU GATT

166. En ce qui concerne l'allégation des CE selon laquelle les États-Unis ont enfreint l'article III:4 du GATT, les États-Unis rappellent l'argument qu'ils ont présenté au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, selon lequel les CE ne comprennent pas comment la règle des 50 pour cent s'applique et pourquoi elle n'exige pas la substitution de produits américains à des produits importés. Le même raisonnement s'applique en ce qui concerne l'article III:4 du GATT. Les produits importés ne sont aucunement traités de manière moins favorable parce que la règle des 50 pour cent ne change pas les conditions de la concurrence. Les contribuables ne sont aucunement tenus d'utiliser des éléments d'origine nationale, et les CE n'ont pas prouvé que des fabricants américains le fassent.

167. De plus, les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la Loi est une loi d'application générale et que, de ce fait, pour établir *prima facie* le bien-fondé de leur plainte, les parties plaignantes doivent montrer qu'il y a un lien véritable entre la mesure et les effets défavorables sur les conditions de concurrence. Pour cela, il faut montrer que la mesure a eu plus qu'une incidence *de minimis* sur le traitement des produits importés.⁶⁷

168. En réponse à cet argument, les CE citent un certain nombre de cas pour essayer de convaincre le Groupe spécial qu'à première vue, la Loi enfreint l'article III:4. À titre subsidiaire, les CE affirment que si elles doivent présenter des éléments de preuve, elles en ont présenté suffisamment pour étayer leur allégation. Toutefois, les États-Unis estiment que l'on ne peut, en l'espèce, établir *prima facie* qu'il y a violation de l'article III:4 en se fondant uniquement sur ce que la Loi semble dire à première vue, et que les CE n'ont pas communiqué d'éléments factuels probants suffisants pour étayer leurs allégations.

A. À PREMIÈRE VUE LA LOI NE VIOLE PAS L'ARTICLE III:4

169. Les CE soutiennent que toutes les lois, réglementations et prescriptions doivent faire l'objet de la même analyse au titre de l'article III:4, que la mesure soit une mesure d'application générale ou une mesure visant seulement une classe ou catégorie particulière d'importations. De ce fait, les CE sont seulement tenues de montrer qu'"en se fondant sur les termes de la loi", on peut obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux.⁶⁸

170. Toutefois, les CE ne peuvent réfuter la jurisprudence citée par les États-Unis dont il ressort que la charge de la preuve est plus importante s'agissant de mesures d'application générale que de lois visant une catégorie spécifique de produits importés.⁶⁹ En fait, plutôt que de répondre aux cas cités par les États-Unis, les CE s'appuient sur l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants* pour affirmer que des mesures d'application générale doivent satisfaire aux mêmes critères énoncés à l'article III:4 que des mesures visant spécifiquement un produit ou une catégorie de produits.

171. Le fait que les CE s'appuient sur cette affaire montre, toutefois, qu'elles comprennent l'argument des États-Unis de manière fondamentalement erronée. L'affaire en question concernait de toute évidence une catégorie particulière de produits importés – pièces détachées visées par une mesure antidumping. La législation en question, comme dans la grande majorité des affaires relevant de l'article III:4 qui ont été soumises à des groupes spéciaux du GATT ou de l'OMC (y compris l'affaire *Canada – Automobiles*), avait une incidence claire et directe sur certains produits importés. Au contraire, des lois d'application générale ont, tout au plus, une incidence indirecte sur les produits

⁶⁷ *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs* ("Japon - Pellicules photographiques"), WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphes 10.381 et 10.384.

⁶⁸ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 237.

⁶⁹ *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 217 et 218.

importés et par conséquent, comme dans l'affaire *Japon – Pellicules photographiques*, la charge de la preuve nécessaire pour prouver une violation de l'article III:4 est plus lourde.

B. LES CE NE PRÉSENTENT PAS D'ÉLÉMENTS DE PREUVE SUFFISANTS POUR ÉTAYER LEUR ALLÉGATION AU TITRE DE L'ARTICLE III:4

172. Outre leur argument juridique, les CE affirment avoir présenté des éléments de preuve factuels à l'appui de leur allégation, même si elles soutiennent qu'elles peuvent s'acquitter de la charge qui leur incombe sans présenter de tels éléments. Toutefois, ces "éléments de preuve", qui ont été présentés dans l'Annexe à la première communication des CE, traduisent simplement des conclusions générales relatives à des procédés de production dans divers secteurs en se fondant sur "quelques données relatives à la production dans certains secteurs" au sein de l'Union européenne.⁷⁰ Non seulement il n'y a aucun élément de preuve étayant ces conclusions, mais les données fournies par les CE concernent seulement les coûts dans l'Union européenne, et non les coûts aux États-Unis ou dans d'autres pays dans lesquels des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent être produits. De telles données n'ont, en l'espèce, que peu de valeur ou n'ont pas de valeur du tout.

173. Le fait que les CE ne fournissent aucun élément factuel suffisant pour étayer leur allégation au titre de l'article III:4 devrait susciter de la part du Groupe spécial le plus grand scepticisme et l'allégation des CE devrait être rejetée sans plus.

XI. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORGANE DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

174. Comme le Groupe spécial le sait bien, les mesures contestées par les CE dans l'affaire *FSC* ne sont plus en vigueur. Les États-Unis ont, toutefois, expliqué dans leur première communication que la Loi prévoit bien une mesure transitoire limitée en permettant aux FSC existant le 30 septembre 2000 de poursuivre leurs activités pendant une année fiscale.⁷¹ Par ailleurs, la Loi ne modifie pas le traitement fiscal des contrats à long terme définitivement conclus avant le 30 septembre 2000 entre des FSC et des parties non apparentées.⁷² Ces règles ont une portée restreinte et ne sont applicables que dans des circonstances bien spécifiées.

175. Toutefois, les CE soutiennent que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD parce que: 1) la Loi contient des règles transitoires qui maintiennent le régime FSC au-delà du 30 octobre 2000; et 2) la Loi n'a été promulguée qu'après le 1^{er} novembre 2000. Toutefois, les États-Unis se sont pleinement conformés aux recommandations et décisions de l'ORD.

A. LES RÈGLES TRANSITOIRES PRÉVUES PAR LA LOI CONSTITUENT UN MOYEN RAISONNABLE D'APPLIQUER LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

176. Les CE allèguent que les règles transitoires figurant dans la Loi permettent aux exportateurs américains de bénéficier de mesures FSC pendant "une période indéterminée"⁷³ et que le Groupe spécial *FSC* avait déjà accordé aux États-Unis une période de "transition" allant jusqu'au 1^{er} octobre 2000 pour changer leur législation. Les CE évoquent des affaires précédemment examinées dans le cadre de l'OMC pour soutenir que le Groupe spécial n'est pas habilité à prendre en

⁷⁰ Première communication des CE au titre de l'article 21:5, Annexe, paragraphe 4.

⁷¹ Article 5 c) 1) A) de la Loi.

⁷² Article 5 c) 1) B) de la Loi.

⁷³ Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5, paragraphe 243.

considération les réalités du monde des affaires lorsqu'il détermine si les États-Unis se sont acquittés de leurs obligations.

177. Aucune de ces assertions ne réfute, toutefois, les arguments présentés par les États-Unis dans la présente affaire. Les États-Unis ont demandé à bon droit que le Groupe spécial constate que la Loi est conforme aux recommandations de l'ORD, et le Groupe spécial est habilité à formuler une telle constatation.

178. Tout d'abord, la Loi n'accorde pas aux exportateurs américains une période de transition "indéterminée". C'est seulement dans les cas où des exportateurs américains sont parties à des contrats de longue durée conclus dans le cadre du régime FSC que la possibilité d'utiliser le régime FSC s'étend au-delà du 31 décembre 2001. Le régime fiscal FSC ne restera en vigueur *que pour ces contrats*.

179. Deuxièmement, les CE reconnaissent que, lorsqu'une législation fiscale importante est abrogée, de sérieuses raisons pratiques justifient l'adoption de règles transitoires. Il ne serait donc pas équitable, de la part des États-Unis, de ne prévoir aucune période de transition courant à partir de la date à laquelle le régime fiscal FSC a été abrogé. Les CE soutiennent que la décision même prise dans le cadre de l'OMC a notifié aux contribuables que les règles FSC risquaient d'être abrogées, mais tant qu'une nouvelle législation n'avait pas été adoptée, les contribuables ne savaient pas exactement à quelles règles nouvelles ils devraient s'adapter.

180. Les affaires citées par les CE ne limitent pas le pouvoir qu'a le Groupe spécial de confirmer les règles transitoires prévues par la Loi. Les affaires en question portaient sur des dispositions légales de portée étroite, qui n'avaient de conséquences que pour un petit nombre de parties privées. L'incidence globale de l'abrogation de ces dispositions était relativement faible.

181. Il n'en va pas de même dans la présente affaire. La portée du régime FSC était vaste, et un nombre important d'entreprises devaient se ressentir de son abrogation. Les affaires citées par les CE ne devraient pas limiter la latitude qu'a le Groupe spécial d'évaluer si les États-Unis ont mis en œuvre comme il convenait les recommandations de l'ORD.

182. Enfin, il convient de rappeler que les dispositions FSC avaient été en vigueur pendant longtemps et que les CE ont attendu 13 ans pour les contester. Pendant cette période, les contribuables américains ont tenu compte de ces dispositions pour structurer leurs transactions à l'étranger. De plus, les États-Unis ont promulgué et maintenu les dispositions fiscales FSC en se fondant sur le Texte de conciliation adopté en 1981 par le Conseil du GATT. Il n'était pas injustifié de le faire.

B. LES ÉTATS-UNIS ONT RESPECTÉ LA PÉRIODE SPÉCIFIÉE PAR L'ORD

183. Les CE font aussi valoir que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations de l'ORD dans l'affaire *FSC* parce que la Loi n'a été promulguée que le 15 novembre 2000. L'argument des CE est dénué de fondement pour deux raisons.

184. Premièrement, l'ORD n'a pas recommandé que les États-Unis promulguent une législation avant le 1^{er} octobre 2000. Il a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, puis reporté cette date au 1^{er} novembre 2000. Les dispositions de la Loi sont applicables rétroactivement et abrogent les dispositions FSC avant le 1^{er} novembre 2000. La Loi, en fait, dispose que les "modifications apportées par la présente Loi s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".⁷⁴ Ainsi, les États-Unis se sont conformés aux

⁷⁴ Article 5 a) de la Loi.

recommandations de l'ORD en abrogeant le régime FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000. Aucun des arguments contraires des CE n'étaye une conclusion différente.

185. Deuxièmement, les arguments des CE portant sur le point de savoir si les États-Unis ont appliqué les recommandations et décisions de l'ORD dans un délai raisonnable sont sans fondement. Comme le montre l'article 19:1 du Mémoire d'accord, l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive des préjudices passés allégués.

186. En l'espèce, les CE allèguent que les États-Unis n'ont pas agi avant le 1^{er} novembre 2000. Toutefois, dès lors que les États-Unis ont promulgué la Loi le 15 novembre 2000, l'allégation selon laquelle les États-Unis "n'ont pas agi" cesse d'exister. En d'autres termes, avant que les CE n'aient demandé au Groupe spécial d'entreprendre la présente procédure au titre de l'article 21:5, la violation - c'est-à-dire le prétendu "défaut d'action" - qu'elles étaient censées contester n'existait plus. Les groupes spéciaux s'abstiennent, en règle générale, d'examiner des mesures qui cessent d'être en existence ou en vigueur avant que le mandat du Groupe spécial ne soit défini.⁷⁵ Par conséquent, l'allégation des CE selon laquelle les États-Unis n'ont pas respecté comme il convenait le délai fixé par l'ORD devrait être rejetée.

XII. CONCLUSION

187. Pour conclure, les États-Unis tiennent à remercier le Groupe spécial de la patience avec laquelle il a écouté un exposé assez détaillé des questions en jeu. Ils voudraient aussi terminer la présente déclaration par où ils l'ont commencée: en s'attachant aux plus importantes des questions dont le Groupe spécial est saisi.

188. Encore une fois, les États-Unis estiment que le Groupe spécial doit déterminer si l'exclusion partielle de revenus extraterritoriaux en vertu de la Loi constitue une subvention au sens de l'article premier. Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

189. Le Groupe spécial doit aussi déterminer si, du fait que l'exportation est un moyen, mais non pas le seul moyen, de générer des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt, cette exclusion est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

190. Enfin, le Groupe spécial doit déterminer si le fait que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas limitée au montant des impôts étrangers payés empêche que la Loi ne constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

191. Quel que soit le sens dans lequel le Groupe spécial se prononcera, les États-Unis l'engagent à éviter l'approche "Je sais ce que je vois" qui est celle des CE. Au contraire, ils encouragent très vivement le Groupe spécial à donner des orientations précisant ce que veulent dire les dispositions pertinentes et ce qu'elles permettent et ne permettent pas. Ce serait le seul moyen de permettre aux parties, lorsqu'elles connaîtront le résultat de la présente procédure, de comprendre et d'appliquer les principes qui auront permis d'y aboutir. Je vous remercie.

⁷⁵ Voir, par exemple, *Argentine - Textiles*, paragraphes 6.13 à 6.15.

ANNEXE D-4

DÉCLARATION FINALE DES ÉTATS-UNIS

(16 mars 2001)

1. Monsieur le Président, Messieurs les Membres du Groupe spécial, je voudrais tout d'abord, au nom des États-Unis, vous remercier d'avoir accepté de vous charger de la présente affaire et d'avoir écouté nos arguments avec patience et attention. Il ressort clairement des questions que vous avez posées ces derniers jours que vous comprenez bien ce qui est en cause en l'espèce et les positions des États-Unis à cet égard.

2. S'agissant de la déclaration finale des Communautés européennes, nous nous arrêterons sur les observations qui y sont faites et sur les renseignements nouveaux qui y sont joints dans nos réponses écrites aux questions du Groupe spécial, dans la mesure où ces observations ou renseignements nouveaux sont pertinents. La seule observation spécifique que je voudrais faire à ce stade concerne le paragraphe 33 de la déclaration finale des CE, dans lequel les CE affirment que les États-Unis ont admis qu'il peut y avoir des cas dans lesquels l'utilisation d'articles américains sera nécessaire. En fait, tout ce que les États-Unis ont dit, c'est que même s'il est possible de construire des hypothèses dans lesquelles des articles américains seraient nécessaires, il n'y a, à leur connaissance, aucune situation véritable dans laquelle des articles américains seraient nécessaires.

3. La présente procédure a trait à une loi que les États-Unis ont adoptée pour donner suite et se conformer aux constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. C'était la première fois qu'une décision prise dans le cadre de l'OMC exigeait des États-Unis qu'ils changent une de leurs lois, et l'abrogation du régime FSC ainsi que l'adoption de la Loi dont l'examen est en cours – législation exclusivement fiscale, ce qui est presque sans précédent – ont été menées à bien sous la pression d'un délai relativement bref, pendant une année d'élections, et malgré le constant refus des CE d'indiquer, sous quelque forme que ce soit, quels types de modification pourraient être acceptables pour elles ou, à leur avis, compatibles avec les règles de l'OMC. Bien que l'affaire ait été portée devant le Groupe spécial dans des conditions jugées douteuses par beaucoup, les États-Unis se sont exécutés avec diligence et de bonne foi.

4. La présente affaire est complexe, non seulement parce qu'en matière fiscale les principes et les dispositions sont complexes, mais aussi parce que les décisions qui seront prises dans le cadre du présent différend pourraient avoir de vastes conséquences. La mesure dont il a été constaté dans la procédure initiale qu'elle était incompatible avec les règles de l'OMC avait été adoptée, comme la mesure qui l'avait précédée, pour neutraliser l'avantage fiscal fondamental que crée une différence entre systèmes fiscaux. La difficulté, pour les États-Unis, a été de mettre au point une mesure de remplacement qui remédie à ce problème économique fondamental et soit en même temps compatible avec les règles de l'OMC. Nous soutenons respectueusement que l'une des difficultés auxquelles le Groupe spécial doit faire face est de rendre une décision qui mette en œuvre équitablement les principes de l'OMC, y compris le principe, exprimé dans le Préambule de l'Accord sur l'OMC lui-même, selon lequel les accords doivent être conclus "sur une base de réciprocité et d'avantages mutuels". Selon les États-Unis, une décision est contraire à ce principe si elle aboutit à un résultat qui fait une discrimination entre des systèmes fiscaux alors même que ces systèmes ont un résultat économique analogue.

5. Lorsqu'ils ont élaboré leur mesure de remplacement, les États-Unis ont été attentifs non seulement aux règles coutumières d'interprétation inscrites dans la *Convention de Vienne* et à l'importance qu'elles accordent au sens ordinaire des dispositions textuelles pertinentes, mais aussi

aux décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. Ces décisions se tenaient rigoureusement aux prescriptions textuelles de l'Accord SMC, à l'exclusion des précédents sur lesquels les États-Unis s'étaient fondés et auxquels ils attachaient, pour leur part, beaucoup d'importance.

6. En conséquence, la défense de la Loi présentée par les États-Unis est essentiellement fondée sur les textes, comme l'étaient les critiques dirigées contre les dispositions qui l'ont précédée. Au cours de la présente procédure, ce sont les CE qui défendent des principes qui ne se trouvent pas dans le texte des accords applicables et avancent des arguments que rien dans le texte pertinent ne vient étayer. S'étant trouvés dans une situation analogue dans le cadre du même différend, les États-Unis voient bien ce que sont les difficultés des CE, mais on ne s'étonnera pas qu'ils n'aillent pas dans leur sens.

7. L'importance accordée au sens ordinaire du texte des accords – caractéristique constante de la décision initiale du Groupe spécial et des arguments initiaux des CE – nous amène tout d'abord à l'article premier et à la question de savoir si l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention au sens de cet article premier. Cette interrogation se fonde sur une définition de la "contribution financière" qui comporte quatre éléments, dont trois sont des actes accomplis par les pouvoirs publics lorsqu'ils fournissent de l'argent ou des biens et services. Le quatrième élément, en cause ici, renvoie à des contributions financières qui se traduisent par le fait de ne pas collecter ou d'abandonner des recettes qui sont dues et reviennent aux pouvoirs publics, comme dans le cas d'un crédit pour impôts dus aux pouvoirs publics.

8. En redéfinissant la notion de "revenu brut" dans le Code fiscal des États-Unis, le Congrès américain a fixé une nouvelle limite extérieure à sa propre compétence fiscale, et a explicitement souligné que c'était là ce qu'il faisait. Il a explicitement modifié la "règle interne applicable" en droit américain, et consciemment changé le "point de référence normatif" par rapport auquel le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont indiqué que les dispositions visées par l'alinéa ii) de l'article 1.1 a) 1) seraient évaluées. Le résultat est une nouvelle mesure qui n'est pas une "contribution financière" au sens où ce terme est défini par le sens ordinaire du libellé de l'alinéa ii). Bien que les CE critiquent cette solution, c'est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel.

9. De plus, le Congrès des États-Unis a élaboré une mesure de remplacement qui n'est pas "subordonnée" aux exportations au sens où ce terme est employé à l'article 3.1 a). Suivant les orientations sur ce point particulier données par l'Organe d'appel dans de récentes décisions insistant sur la définition du mot "subordonné", le Congrès a créé une exclusion qui n'est pas "subordonnée" aux résultats à l'exportation. Au contraire, les contribuables américains peuvent bénéficier de la nouvelle exclusion sans jamais exporter. De fait, il n'y a pas de contribuable américain qui pourrait bénéficier de l'exclusion *seulement* en exportant, parce que tout contribuable américain pourrait aussi bénéficier de l'exclusion par le moyen de la production à l'étranger et de ventes à l'étranger. D'ailleurs, il y a même certaines transactions réalisées sur le marché intérieur (ventes intérieures de produits qui doivent être utilisés hors des États-Unis) pour lesquelles il est possible de se prévaloir de l'exclusion. S'il est vrai que les exportateurs sont, de toute évidence, parmi les contribuables qui peuvent utiliser l'exclusion, l'exclusion ne correspond pas au sens ordinaire du critère énoncé dans le texte de l'article 3.1 a).

10. Sur ce point, les CE demandent au Groupe spécial de s'écarter totalement du texte applicable de l'Accord. Au lieu d'examiner si l'exclusion prévue par les États-Unis est "subordonnée" aux résultats à l'exportation – critère énoncé dans l'article 3.1 a) lui-même – les CE préconisent un critère de comparaison qui ne figure nulle part dans le texte de l'article 3.1 a). L'article 3.1 a) ne prévoit ni n'exige aucune comparaison; le critère est au contraire celui qu'énonce l'article 3.1 a) – la question de savoir si la subvention est "subordonnée" aux résultats à l'exportation, critère auquel l'exclusion prévue par les États-Unis ne répond pas.

11. La conclusion selon laquelle la nouvelle exclusion prévue par les États-Unis ne contrevient pas à l'article 3.1 a) est confirmée par le fait, que nous avons rappelé dans notre réponse préliminaire à la question n° 21 du Groupe spécial, que les subventions à l'exportation sont un type de subvention spécifique. L'article 2.3 en dispose explicitement ainsi. Ainsi, à supposer pour le moment que l'exclusion soit une subvention au sens de l'article premier, lorsque l'on cherche à établir si elle est subordonnée aux exportations, il faut se demander comment on procéderait à l'analyse si la question était la suivante: une subvention est-elle spécifique parce que tel ou tel sous-ensemble des utilisateurs de la subvention constitue, par exemple, un groupe spécifique d'industries tandis que le reste des utilisateurs ne constituent pas un groupe spécifique? Nous soutenons que, dans ce contexte, nous nous ne paraîtrions guère devoir penser que la subvention est spécifique au motif qu'un sous-ensemble des bénéficiaires de cette subvention constitue un groupe spécifique d'industries. La réponse doit être la même si un sous-ensemble des bénéficiaires se compose d'exportateurs.

12. La troisième grande question dans le présent différend a trait au principe, énoncé à la note de bas de page 59 de l'Accord SMC, selon lequel le point e) de l'annexe se rapportant à l'article 3.1 a) "n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". De toute évidence, le Groupe spécial est saisi de cette question, qui n'a pas été abordée dans la procédure antérieure concernant les FSC. Elle se pose aujourd'hui parce que l'objectif mentionné était un objectif explicite, déclaré, du Congrès américain lorsqu'il a adopté la nouvelle mesure.

13. Les CE voudraient que le Groupe spécial décrète que tel n'était pas le but du Congrès lorsqu'il a adopté la nouvelle législation, proposition que l'on pourrait soutenir si le Congrès n'avait rien dit de son intention, mais qui est assez extraordinaire dès lors que le Congrès a clairement exprimé son but. Les CE soutiennent en outre que même si tel était le but poursuivi, ce but n'était pas nécessaire parce qu'il existe d'autres moyens d'éviter la double imposition, proposition qui aurait davantage sa place dans un débat d'orientation que dans une analyse de la note de bas de page 59. Enfin, les CE soutiennent qu'une mesure visant à éviter la double imposition ne peut se justifier qu'après que l'on a déterminé pays par pays s'il y a un impôt étranger applicable, proposition qui donnerait à rire s'il venait à l'esprit de suggérer, de façon analogue, que les limites territoriales prévues dans les systèmes fiscaux des États membres des CE devraient être autorisées vis-à-vis de certains pays étrangers, mais non d'autres.

14. De fait, l'exclusion est un moyen largement admis d'éviter la double imposition. Les principes de l'OCDE indiquent clairement que les exclusions ou exemptions n'ont pas à assurer, au dollar près ou à la livre près, une protection contre la double imposition, comme le montrent les systèmes européens d'exemption. Le texte de la note de bas de page 59, qui ne dit pas que les mesures doivent se borner à être des mesures de compensation et n'emploie pas l'expression "établissement stable", autorise des mesures visant à éviter la double imposition de "revenus de source étrangère", expression plus large sur laquelle est fondée l'exclusion prévue par la Loi.

15. Sur le plan factuel, il est évident que les revenus visés par l'exclusion prévue par la Loi sont des revenus qui pourraient légitimement être imposés hors des États-Unis. Les impôts étrangers sont applicables aux revenus exclus de producteurs étrangers qui tirent parti de la nouvelle exclusion prévue par la législation américaine, à la fois dans des cas où il y a un établissement stable à l'étranger et où il y a une activité économique à l'étranger qui ne satisfait pas au strict critère de l'établissement stable. De nombreux pays ne limitent pas leur compétence fiscale aux "établissements stables", et l'on compte parmi eux les États-Unis, le Canada, certains pays européens et toute une gamme de pays en développement. Les revenus tirés de transactions commerciales réalisées par des moyens électroniques ne sont qu'un exemple récent de revenus qui peuvent être assujettis à l'impôt, nonobstant le critère de l'"établissement stable". Le fait qu'un pays a conclu des conventions fiscales avec certains autres pays n'invalide pas non plus la dernière phrase de la note de bas de page 59, comme le montrent, une fois encore, les systèmes européens d'exemption.

16. Pour toutes ces raisons, la nouvelle exclusion prévue par les États-Unis est une mesure légitime, classique même, visant à "éviter la double imposition de revenus de source étrangère", comme le texte de la note de bas de page 59 le permet.

17. Les trois questions majeures examinées dans la présente affaire soulèvent une question fondamentale, celle de l'applicabilité générale des décisions auxquelles donnera lieu le présent différend. Certes, les systèmes fiscaux européens ne sont pas en cause ici; ils ne sont pas visés par le mandat du Groupe spécial. Il n'en est pas moins vrai que l'existence d'une subvention correspondante dans un système fiscal européen n'est pas un moyen de défense que l'on puisse utiliser pour contester une mesure américaine. Il est vrai aussi, toutefois, que tout principe de l'OMC énoncé dans la présente affaire est également applicable à tous les Membres de l'OMC, pays européens compris. Il est vrai encore que les systèmes fiscaux européens qui prévoient des limites territoriales confèrent, sans aucun doute, un avantage fiscal aux exportateurs qui tirent des revenus, de source nationale comme de source étrangère, de ventes à l'exportation. Et il est vrai enfin qu'avec la nouvelle exclusion, les États-Unis ont incorporé une mesure dont les caractéristiques sont semblables, même si elles ne sont pas identiques, à celles que l'on trouve dans les systèmes fiscaux européens.

18. L'intention des États-Unis n'est pas de condamner les systèmes fiscaux européens, ni de justifier le leur propre en appelant l'attention sur des pratiques similaires dans d'autres pays. Notre intention *est* bien, toutefois, de faire valoir que le présent différend s'est beaucoup éloigné de son point de départ, que la mesure en cause et les limites territoriales que l'on trouve dans de nombreux systèmes européens sont des mécanismes différents permettant d'aboutir à des résultats fondamentalement analogues, et qu'il est peu probable que les rédacteurs de l'Accord SMC aient eu l'intention d'invalider l'ensemble de ces systèmes. Le sens ordinaire du texte qu'ils ont élaboré n'étaye pas un tel résultat.

19. En conclusion, les États-Unis soutiennent que cette mesure, comme celle qui l'a précédée, devrait être analysée à partir du sens ordinaire du texte des dispositions qui lui sont applicables. À notre avis, une telle analyse amène à conclure que, pour l'essentiel, la mesure prise par les États Unis n'est pas incompatible avec l'Accord SMC.

20. Les États-Unis reconnaissent qu'ils ont volontairement assumé les obligations résultant de l'Accord sur l'OMC. Parallèlement, les États-Unis croient comprendre, comme le Groupe spécial le comprend aussi sans aucun doute, que ni eux-mêmes ni les autres promoteurs de l'Accord SMC n'ont envisagé que leurs obligations au titre de l'Accord SMC circonscriraient rigoureusement leur aptitude à prendre leurs propres décisions en matière fiscale ou à maintenir une certaine parité fiscale compte tenu des avantages et désavantages concurrentiels que confèrent les différents systèmes fiscaux nationaux. Je vous remercie.