

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

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

Rapport du Groupe spécial

Le rapport du Groupe spécial *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" - Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends* est distribué à tous les Membres conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends. Il est mis en distribution non restreinte le 20 août 2001, en application des Procédures de distribution et de mise en distribution générale des documents de l'OMC (WT/L/160/Rev.1). Il est rappelé aux Membres que, conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends, seules les parties au différend pourront faire appel du rapport d'un groupe spécial. L'appel sera limité aux questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et aux interprétations de droit données par celui-ci. Il n'y aura pas de communication *ex parte* avec le Groupe spécial ou l'Organe d'appel en ce qui concerne les questions que l'un ou l'autre examine.

Note du Secrétariat: Le présent rapport du Groupe spécial sera adopté par l'Organe de règlement des différends (ORD) dans les 60 jours suivant la date de sa distribution, à moins qu'une partie au différend ne décide de faire appel ou que l'ORD ne décide par consensus de ne pas l'adopter. Si le rapport du Groupe spécial fait l'objet d'un appel formé devant l'Organe d'appel, il ne sera pas examiné par l'ORD, en vue de son adoption, avant l'achèvement de la procédure d'appel. Des renseignements sur la situation à cet égard peuvent être obtenus auprès du Secrétariat de l'OMC.

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
I. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE.....	1
II. ASPECTS FACTUELS.....	3
III. CONSTATATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES.....	6
IV. ARGUMENTS DES PARTIES.....	8
V. ARGUMENTS DES TIERCES PARTIES	8
VI. QUESTIONS DE PROCÉDURE.....	8
A. ACCÈS DES TIERCES PARTIES AUX COMMUNICATIONS PRÉSENTÉES À TITRE DE RÉFUTATION	8
B. MOMENT OÙ PRÉSENTER DES COMMUNICATIONS À TITRE DE RÉFUTATION	11
VII. RÉEXAMEN INTÉRIMAIRE.....	12
A. OBSERVATIONS INITIALES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES	12
B. OBSERVATIONS INITIALES DES ÉTATS-UNIS	13
VIII. CONSTATATIONS	20
A. MÉTHODE ADOPTÉE PAR LE GROUPE SPÉCIAL POUR EXAMINER LES ALLÉGATIONS FORMULÉES PAR LES CE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND	20
B. PRESCRIPTION EXIGEANT L'"UTILISATION HORS DES ÉTATS-UNIS"	20
1. Allégations au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC	20
a) Méthode d'analyse.....	20
b) Question de savoir s'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC.....	20
i) <i>Contribution financière</i>	20
ii) <i>Avantage</i>	32
c) Question de savoir si la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC	33
2. Note de bas de page 59	41
a) Méthode d'analyse.....	41
b) Question de savoir si la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC	43
3. Allégation au titre de l'article 3.2 de l'Accord SMC	53
4. Allégations au titre de l'Accord sur l'agriculture	53
C. LIMITATION CONCERNANT LES ARTICLES ÉTRANGERS/LA MAIN-D'ŒUVRE ÉTRANGÈRE.....	56
1. Allégation au titre de l'article III:4 du GATT de 1994	56
i) <i>Question de savoir si les produits importés et les produits nationaux sont des "produits similaires"</i>	58
ii) <i>Question de savoir si la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux</i>	

	<i>similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère</i>	59
iii)	<i>Question de savoir si la Loi soumet les produits importés à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère</i>	63
2.	Autres allégations	66
D.	QUESTIONS RELATIVES À LA TRANSITION	67
IX.	CONCLUSION	69

ANNEXES

ANNEXE A

Premières communications des parties

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

ANNEXE B

Communications de tierces parties

Table des matières		Page
Annexe B-1	Communication de l'Australie en tant que tierce partie	B-2
Annexe B-2	Communication du Canada en tant que tierce partie	B-6

ANNEXE C

Deuxièmes communications des parties

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

ANNEXE 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 E

Déclarations orales des tierces parties

Table des matières		Page
Annexe E-1	Déclaration orale du Canada en tant que tierce partie	E-2
Annexe E-2	Déclaration orale de l'Inde en tant que tierce partie	E-4
Annexe E-3	Déclaration orale du Japon en tant que tierce partie	E-7

ANNEXE F

Réponses aux questions et observations concernant ces réponses

Table des matières		Page
Annexe F-1	Réponses des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial	F-2
Annexe F-2	Réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-34
Annexe F-3	Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial	F-38
Annexe F-4	Réponses des États-Unis aux questions des Communautés européennes	F-68
Annexe F-5	Observations des Communautés européennes sur les réponses des États-Unis aux questions posées à la suite de la réunion du Groupe spécial	F-78
Annexe F-6	Observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial	F-95
Annexe F-7	Observations des États-Unis sur les réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-115

I. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

1.1 Le 20 mars 2000, l'Organe de règlement des différends ("ORD") a adopté le rapport de l'Organe d'appel reproduit dans le document WT/DS108/AB/R et le rapport du Groupe spécial reproduit dans le document WT/DS108/R, tel qu'il a été modifié par le rapport de l'Organe d'appel dans le différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"*. Dans ses recommandations et décisions, l'ORD demandait aux États-Unis de rendre la mesure FSC qui, dans le rapport de l'Organe d'appel et dans le rapport du Groupe spécial, tel qu'il a été modifié par ce rapport, était jugée incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) et 3.2 de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* ("Accord SMC") et au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*, conforme à leurs obligations au titre de ces accords.¹ L'ORD a spécifié que les subventions FSC devaient être retirées "avec effet à compter au plus tard du 1^{er} octobre 2000".²

1.2 Dans son rapport, l'Organe d'appel a notamment confirmé la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.130 du rapport initial du Groupe spécial, selon laquelle la mesure FSC constituait une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, infirmé la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.159 de son rapport initial, selon laquelle la mesure FSC donnait lieu à l'"octroi de subventions pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations" de produits agricoles au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* et, en conséquence, infirmé les constatations du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 7.165 et 7.176 de son rapport initial, selon lesquelles les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*, et constaté que les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraînait, ou menaçait d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui était des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.³

1.3 Le 29 septembre 2000, le Président de l'ORD a reçu des États-Unis une communication dans laquelle ces derniers "propos[aient] que l'ORD modifie le délai établi dans le cadre de ce différend de façon qu'il arrive à expiration le 1^{er} novembre 2000".⁴ Les États-Unis ont demandé "que l'ORD approuve cette proposition et, à cette fin, demand[aient] qu'il tienne une réunion le 12 octobre 2000 pour examiner cette question".⁵ Le 12 octobre 2000, comme il n'y avait pas d'opposition à la demande présentée par les États-Unis, l'ORD est convenu d'accéder à cette demande telle qu'elle était formulée dans leur lettre du 29 septembre 2000, distribuée sous la cote WT/DS108/11.⁶

1.4 Le 2 octobre 2000, les parties ont informé l'ORD du Mémorandum d'accord conclu entre elles le 29 septembre 2000 sur des "Procédures convenues au titre des articles 21 et 22 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends et de l'article 4 de l'*Accord SMC* applicables dans le suivi du différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"*".⁷

¹ Rapport initial de l'Organe d'appel, WT/DS108/AB/R, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 178.

² Rapport initial du Groupe spécial, WT/DS108/R, adopté le 20 mars 2000, tel qu'il a été modifié par le rapport initial de l'Organe d'appel, WT/DS108/AB/R, paragraphe 8.8.

³ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 177 a), b) et d).

⁴ WT/DS108/11, 2 octobre 2000.

⁵ *Ibid.*

⁶ Voir le compte rendu de la réunion que l'ORD a tenue le 12 octobre 2000, WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7.

⁷ Distribuées sous la cote WT/DS108/12, 5 octobre 2000.

1.5 Le 15 novembre 2000, le Président des États-Unis a signé et donné ainsi force de loi à un texte du Congrès des États-Unis intitulé la "*Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*"⁸ (la "Loi"). Avec la promulgation de cette loi, les États-Unis considéraient qu'ils avaient mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD dans le différend et que cette loi était compatible avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC.⁹

1.6 Le 17 novembre 2000, les Communautés européennes ont demandé aux États-Unis d'engager des consultations au titre des articles 4 et 21:5 du *Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* (le "*Mémoire d'accord*"), de l'article 4 de l'*Accord SMC*, de l'article 19 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article XXIII:1 du *GATT de 1994* au sujet de la Loi. Les Communautés européennes considéraient que les États-Unis ne s'étaient pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD pour le 1^{er} novembre 2000. En outre, elles ont allégué qu'"il appara[issait] [que la Loi] reprodui[sait] les violations de l'Accord sur l'OMC constatées dans le différend initial au lieu de les éliminer".¹⁰

1.7 Des consultations ont eu lieu entre les parties le 4 décembre 2000 à Genève, mais ces consultations n'ont pas permis de régler le différend.

1.8 Le 7 décembre 2000, les Communautés européennes ont demandé l'établissement d'un groupe spécial étant donné qu'"il y a[vait] désaccord au sujet de l'existence ou de la compatibilité avec un accord visé de mesures prises pour se conformer aux recommandations et décisions" de l'ORD. Elles ont présenté cette demande en vertu des articles 6 et 21:5 du *Mémoire d'accord*, de l'article 4 de l'*Accord SMC*, de l'article 19 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article XXIII du *GATT de 1994*, et comme il était envisagé dans les "Procédures convenues au titre des articles 21 et 22 du *Mémoire d'accord sur le règlement des différends* et de l'article 4 de l'*Accord SMC* applicables dans le suivi du différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* porté devant l'OMC", sur lesquelles les Communautés européennes et les États-Unis s'étaient mis d'accord le 29 septembre 2000.¹¹

1.9 À sa réunion du 20 décembre 2000, l'ORD a décidé, conformément à l'article 21:5 du *Mémoire d'accord*, de porter devant le Groupe spécial initial la question soulevée par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/16. À cette réunion de l'ORD, il a également été convenu que le Groupe spécial serait doté du mandat type suivant¹²:

"Examiner, à la lumière des dispositions pertinentes des accords visés cités par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/16, la question portée devant l'ORD par les Communautés européennes dans ce document; faire des constatations propres à aider l'ORD à formuler des recommandations ou à statuer sur la question, ainsi qu'il est prévu dans lesdits accords."

⁸ Loi générale des États-Unis n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), pièce n° 5 des CE; pièce n° 1 des États-Unis.

⁹ Compte rendu de la réunion que l'ORD a tenue le 17 novembre 2000, WT/DSB/M/92, paragraphe 143.

¹⁰ WT/DS108/14 et Corr.1, 21 novembre 2000.

¹¹ WT/DS108/16, 8 décembre 2000.

¹² Voir le document WT/DS108/19, 5 janvier 2001.

1.10 Le Groupe spécial avait la composition suivante¹³:

Président: M. Crawford Falconer

Membres: M. Didier Chambovey
M. Seung Wha Chang

1.11 L'Australie, le Canada, l'Inde, la Jamaïque et le Japon ont réservé leurs droits de participer aux travaux du Groupe spécial en qualité de tierces parties.

1.12 Le Groupe spécial s'est réuni avec les parties du 13 au 16 mars 2001, et avec les tierces parties le 14 mars 2001.

1.13 Le Groupe spécial a remis son rapport intérimaire aux parties le 22 juin 2001. Le 2 juillet 2001, les deux parties ont demandé par écrit que le Groupe spécial réexamine des aspects précis du rapport intérimaire. Le 9 juillet 2001, chaque partie a communiqué des observations écrites au sujet de la demande écrite de l'autre partie. Le Groupe spécial a remis son rapport final aux parties, le 23 juillet 2001.

II. ASPECTS FACTUELS

2.1 Le 15 novembre 2000, les États-Unis ont promulgué la Loi¹⁴ qui porte abrogation des dispositions du Code des impôts des États-Unis relatives à l'imposition des sociétés de ventes à l'étranger¹⁵, sous réserve de certaines dispositions transitoires. En particulier, la Loi spécifie que, d'une manière générale, les modifications qu'elle apporte "s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".¹⁶ En outre, aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date.¹⁷ Toutefois, dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les modifications apportées par la Loi ne s'appliquent pas à toute transaction réalisée au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales dans laquelle intervient une FSC, si cette transaction a lieu: A) avant le 1^{er} janvier 2002 ou B) après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC (ou une personne qui lui est liée) et une personne non liée, qui est entré en vigueur le 30 septembre 2000.¹⁸ Le régime FSC initial est décrit aux paragraphes 2.1 à 2.8 du rapport initial du Groupe spécial.¹⁹

2.2 La Loi modifie le Code des impôts, notamment, en insérant un nouvel article 114 intitulé "revenus extraterritoriaux". Sous la rubrique "exclusion", la Loi²⁰ dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux". Sous la rubrique "exception", la Loi²¹ dispose que cette exclusion "n'est pas applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ...".

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, Loi générale des États-Unis n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), pièce n° 5 des CE; pièce n° 1 des États-Unis.

¹⁵ Voir l'article 2 de la Loi, qui porte abrogation de la sous-partie C de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 du Code des impôts.

¹⁶ Loi, article 5 a).

¹⁷ Loi, article 5 b) 1).

¹⁸ Loi, article 5 c) 1).

¹⁹ Voir *supra*, note 2.

²⁰ Loi, article 3; article 114 a) du Code des impôts.

²¹ Loi, article 3; article 114 b) du Code des impôts.

2.3 Conformément à la Loi, certains revenus d'un "contribuable"²² américain peuvent être exclus du champ de l'impôt. Ces revenus – "revenus extraterritoriaux" qui sont des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – ne peuvent être perçus, pour ce qui est des biens, que dans des transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.²³

2.4 La Loi définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant le revenu brut d'un contribuable imputable à des recettes brutes du commerce extérieur, c'est-à-dire des recettes brutes générées par certaines transactions remplissant les conditions requises qui consistent en la vente ou la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" non destinés à une utilisation aux États-Unis.²⁴

2.5 L'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne, pour toute transaction, le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne une réduction des revenus imposables du contribuable provenant de cette transaction dans une proportion de:

- 30 pour cent des revenus tirés par le contribuable d'une transaction consistant en la vente ou la location-vente à l'étranger²⁵,
- 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur²⁶ tirées par le contribuable de la transaction, ou

²² Y compris une société étrangère qui a choisi d'être traitée comme une société américaine aux fins de la Loi. Voir la Loi, article 3; article 943 e) du Code des impôts.

²³ En dehors du secteur des biens, ces revenus peuvent être perçus en relation avec des services qui sont: relatifs et annexes à i) toute vente, tout échange ou toute autre forme de cession de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ou à ii) toute location-vente ou location de certains biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises; des services d'ingénierie ou d'architecture fournis pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis; ou des services de gestion fournis pour une personne autre qu'une personne liée en vue de la réalisation de certaines recettes brutes du commerce extérieur. Loi, article 3; article 942 du Code des impôts. La seule façon de réaliser des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui ne proviennent pas de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises est de fournir certains services d'ingénierie ou d'architecture.

²⁴ Loi, article 3; articles 114 e) et 942 du Code des impôts. Nous notons que l'expression recettes brutes du commerce extérieur englobe aussi les recettes brutes du contribuable qui proviennent de services déterminés, dont certains doivent faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, comme indiqué *supra*, note 23. L'article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts, qui traite de la définition des "recettes brutes du commerce extérieur", dispose que ces recettes n'englobent pas les recettes provenant d'une transaction si les biens ou services de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont destinés à une utilisation finale aux États-Unis.

²⁵ La Loi définit les "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" comme étant des revenus du commerce extérieur qui peuvent à juste titre être imputés à certains processus économiques se déroulant à l'étranger qui sont réalisés hors des États-Unis ou qui sont tirés de la location-vente ou de la location hors des États-Unis de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Loi, article 3; article 941 c) 1) du Code des impôts. L'expression "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" englobe "tous revenus du commerce extérieur tirés par le contribuable de la vente de biens décrits au paragraphe 1 B)". Loi, article 3; l'article 941 c) 2) du Code des impôts, qui traite des "règles spéciales applicables aux biens mis en location-vente", énonce aussi certaines "limitations" à l'alinéa B) et l'article 941 c) 3) du Code énonce certaines "règles spéciales".

²⁶ En d'autres termes, en ce qui concerne les biens, les recettes brutes générées par certaines transactions remplissant les conditions requises qui consistent en la vente ou la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui ne sont pas destinés à une utilisation aux États-Unis. Loi, article 3; article 942 du Code des impôts. L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" englobe aussi certaines recettes brutes tirées de la fourniture de services déterminés, dont certains doivent faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Voir *supra*, note 23.

- 15 pour cent des revenus du commerce extérieur²⁷ tirés par le contribuable de la transaction²⁸, la valeur la plus grande étant retenue.

2.6 L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne les biens

"A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis,

B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et

C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables:

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

ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à l'article 263A) employée hors des États-Unis."²⁹ [...]

Certains biens sont exclus des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", dont le pétrole ou le gaz (ou tout produit primaire dérivé)³⁰, tous bois résineux non travaillés³¹ et tout bien dont le Président peut déclarer qu'il est "disponible en quantités insuffisantes".³²

2.7 Les définitions données dans la Loi des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et des recettes brutes du commerce extérieur – qui déterminent les revenus qui constituent des revenus extraterritoriaux, des revenus du commerce extérieur et des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – énoncent donc au moins deux prescriptions auxquelles il doit être satisfait pour qu'un contribuable puisse remplir les conditions requises pour être exclu du champ de l'impôt: i) une prescription selon laquelle un bien produit aux États-Unis ou hors des États-Unis doit être détenu essentiellement en vue d'être vendu, mis en location-vente ou loué, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisé, consommé ou cédé directement hors des États-Unis³³ (désignée dans le présent rapport comme étant la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis"); et ii) une prescription selon laquelle 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande de ces biens peuvent être imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis et aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis (désignée dans le présent rapport comme étant la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère").

²⁷ La Loi définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant les revenus imposables qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur (Loi, article 3; article 941 b) 1) du Code des impôts).

²⁸ Loi, article 3; article 941 a) 1) du Code des impôts. Conformément à l'article 941 a) 2) du Code des impôts, un contribuable peut calculer ses revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises à l'aide de l'une de ces trois méthodes, à l'exclusion de celle qui conduit au montant le plus élevé de ces revenus.

²⁹ Loi, article 3; article 943 a) 1) du Code des impôts.

³⁰ Loi, article 3; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

³¹ Loi, article 3; article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

³² Loi, article 3; article 943 a) 4) du Code des impôts.

³³ Voir *supra*, paragraphe 2.6.

2.8 Les recettes brutes du commerce extérieur ne proviennent d'une transaction que si certaines prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger sont respectées pour une transaction.³⁴ Ces prescriptions sont respectées si le contribuable (ou toute personne ayant passé un contrat avec lui) a participé, hors des États-Unis, au démarchage (autre que par la publicité), à la négociation ou à l'établissement du contrat relatif à cette transaction, et si les coûts directs assumés à l'étranger (c'est-à-dire imputables à des activités spécifiées menées hors des États-Unis) correspondent à une certaine proportion des coûts directs totaux³⁵ (c'est-à-dire imputables à des activités spécifiées menées n'importe où). Les activités spécifiées en rapport avec les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont les suivantes:

- publicité et promotion des ventes;
- traitement des commandes des clients et organisation de la livraison;
- transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client;
- établissement et envoi de la facture finale ou du bordereau ou de la quittance; et
- prise en charge du risque de crédit.³⁶

III. CONSTATATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES

3.1 Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de constater ce qui suit³⁷:

- a) Le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*.
- b) Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Cette prohibition est étayée et confirmée par le fait que ces subventions sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.
- c) La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.
- d) En conséquence, le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*.
- e) Le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur

³⁴ Loi, article 3; article 942 b) du Code des impôts, sauf dans le cas où les recettes brutes du commerce extérieur d'un contribuable ne dépassent pas 5 millions de dollars EU, voir l'article 942 c) du Code des impôts.

³⁵ Les coûts directs assumés à l'étranger qui sont imputables à la transaction doivent en général être supérieurs de 50 pour cent aux coûts directs totaux imputables à la transaction, mais il est également satisfait à cette prescription si, pour au moins deux catégories de coûts directs, les coûts directs assumés à l'étranger sont égaux ou supérieurs à 85 pour cent des coûts directs totaux imputables à chaque catégorie (Loi, article 3; article 942 b) 2) A) ii) et B)).

³⁶ Loi, article 3; article 942 b) 3) du Code des impôts. L'article 942 b) 4) dispose qu'un contribuable "est traité comme ayant satisfait aux prescriptions énoncées dans le présent paragraphe pour toute transaction de vente portant sur n'importe quel bien si une personne liée a satisfait à ces prescriptions dans une telle transaction ou dans toute autre transaction de vente portant sur ces biens".

³⁷ Première communication des CE, annexe A-1, paragraphes 29 et 259.

utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.

- f) Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec l'article 9:1 de cet accord.
- g) En continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes, jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.
- h) En ne retirant pas les subventions FSC et en ne se conformant pas aux décisions et recommandations de l'ORD à l'expiration du délai accordé par celui-ci pour ce faire, les États-Unis ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

3.2 En outre, les Communautés européennes "demandent au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites".³⁸

3.3 Les États-Unis demandent que le Groupe spécial constate ce qui suit³⁹:

- a) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée aux résultats à l'exportation, au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.
- b) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée à l'utilisation de biens nationaux de préférence à des biens importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.
- c) La Loi n'a pas pour effet de soumettre les biens importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux biens similaires d'origine nationale, au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.
- d) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, n'est pas incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'*Accord sur l'agriculture*.
- e) Les États-Unis se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le différend initial relatif aux FSC.
- f) Les tierces parties dans la présente procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

³⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 260.

³⁹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 239.

IV. ARGUMENTS DES PARTIES

4.1 Les arguments des parties sont exposés dans leurs communications au Groupe spécial. Les communications des parties sont jointes au présent rapport en tant qu'annexes (voir la liste des annexes, page iii).

V. ARGUMENTS DES TIERCES PARTIES

5.1 Les arguments des tierces parties, l'Australie, le Canada, l'Inde et le Japon, sont exposés dans leurs communications au Groupe spécial et sont joints au présent rapport en tant qu'annexes (voir la liste des annexes, page iii). Une tierce partie, la Jamaïque, n'a présenté aucune communication écrite ou orale au Groupe spécial.

VI. QUESTIONS DE PROCÉDURE

A. ACCÈS DES TIERCES PARTIES AUX COMMUNICATIONS PRÉSENTÉES À TITRE DE RÉFUTATION

6.1 Dans leur première communication écrite, les Communautés européennes ont demandé "au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites".⁴⁰

6.2 En réponse, les États-Unis ont demandé que nous constatons que les tierces parties dans la présente procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.⁴¹

6.3 Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué la décision ci-après aux parties⁴²:

Décision du Groupe spécial concernant la demande des Communautés
européennes relative à l'accès des tierces parties aux
communications présentées par les parties
à titre de réfutation

1. Les procédures de travail adoptées par le Groupe spécial disposent que les tierces parties "recevront des copies des premières communications écrites des parties" et que "[t]oute partie peut décider de fournir aux tierces parties une copie de sa communication présentée à titre de réfutation ou autres communications". Les Communautés européennes soutiennent que les procédures de travail sont contraires à l'article 10:3 du *Mémoire d'accord*, car elles n'exigent pas que les tierces parties reçoivent *toutes* les communications des parties antérieures à l'unique réunion de fond du Groupe spécial dans une procédure de groupe spécial accélérée au titre de l'article 21:5 du *Mémoire d'accord*. Les Communautés européennes demandent que le Groupe spécial décide que les tierces parties sont autorisées à recevoir toutes les communications des parties principales antérieures à la seule et unique réunion du

⁴⁰ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 260. Voir les paragraphes 247 à 258 pour les arguments des CE à l'appui de leur demande.

⁴¹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 239 f). Voir les paragraphes 234 à 238 pour les arguments avancés par les États-Unis en réponse à la demande des CE.

⁴² Nous avons apporté certaines modifications d'ordre technique au texte de cette décision.

Groupe spécial.¹ Les États-Unis nous demandent de refuser d'accéder à cette demande.²

2. Pour les raisons exposées ci-après, nous n'estimons pas que l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* exige que les tierces parties reçoivent toutes les communications des parties présentées avant la réunion (y compris les communications présentées à titre de réfutation) dans le cadre d'une procédure accélérée au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* qui prévoit une seule réunion des parties et des tierces parties avec le groupe spécial. En conséquence, nous refusons d'accéder à la demande des CE.

3. L'argument des CE se fonde sur l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*, qui dispose ce qui suit: "Les tierces parties recevront les communications présentées par les parties au différend à la première réunion du groupe spécial."

4. Pour rendre notre décision, nous avons pris note de l'importance que les CE accordent dans leur argument au texte de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*³, ainsi qu'à certaines considérations qu'elles perçoivent dans ledit *mémorandum*.⁴ Nous avons également gardé présentes à l'esprit les règles d'interprétation des traités qui sont énoncées dans la *Convention de Vienne*, y compris la nécessité d'éviter d'isoler de leur contexte les termes d'un traité.⁵

5. Nous notons, tout d'abord, la référence expresse faite à l'article 10:3 de la "première" réunion du groupe spécial. À notre avis, cette référence qui est faite dans cet article aux "communications présentées ... à la *première* réunion du groupe spécial" (pas d'italique dans l'original) ne peut pas être interprétée de manière à vider de son sens le mot "première". L'emploi de ce mot présuppose à l'évidence un contexte dans lequel il y a plus d'une réunion d'un groupe spécial, ce qui montre bien que la référence en question est faite dans le contexte des procédures normales des groupes spéciaux.

6. Conformément à ces procédures, un groupe spécial tient normalement deux réunions. Des documents sont présentés avant chacune d'elles.⁶ Les tierces parties n'ont normalement pas le droit d'entendre les déclarations orales faites par les parties à n'importe quelle réunion du groupe spécial (y compris la première). En fait, elles assistent à une séance spéciale unique qui leur est réservée à cette fin et qui se tient après la première réunion du groupe spécial avec les parties.⁷ À ce sujet, et il convient de le souligner, l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* a manifestement pour effet de limiter les droits des tierces parties, qui ne peuvent recevoir que les premières communications écrites des parties (présentées à la première réunion), mais pas leurs réfutations écrites (présentées à la seconde réunion).

7. Un groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 doit suivre les procédures des groupes spéciaux définies dans le *Mémorandum d'accord*. Mais il doit le faire dans un contexte particulier, c'est-à-dire dans un délai beaucoup plus strict. C'est pourquoi le présent groupe spécial a décidé de tenir une seule réunion et non deux, comme c'est généralement le cas (c'est-à-dire dans le contexte d'une procédure qui prévoit un délai plus long). Nos procédures de travail ont maintenu la pratique consistant à demander aux parties de présenter deux séries de documents, à savoir leurs premières communications écrites et leurs réfutations écrites (les unes et les autres, cependant, avant la réunion unique du Groupe spécial). Nous notons, en outre, que ces arrangements ont reçu l'agrément des parties. C'était en fait ce qu'elles ont dit préférer.

8. À notre avis, les termes mêmes de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* ne traitent pas expressément de l'étendue de l'accès des tierces parties aux communications dans une situation où il y a une seule réunion eu égard aux contraintes imposées par l'article 21:5 dudit mémorandum. C'est ce qui ressort à l'évidence des termes mêmes qui, ainsi qu'il a été noté plus haut au paragraphe 5, font référence à une "première" réunion. Il nous incombe cependant d'interpréter l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* "... de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but".⁸

9. À cet égard, le Groupe spécial est d'avis que, pour donner effet à l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*, il faut interpréter cette disposition comme limitant les droits des tierces parties dans la présente procédure au droit de recevoir uniquement les premières communications écrites, mais pas les réfutations écrites. En l'absence de toute disposition explicite ou expresse contraire dans une procédure au titre de l'article 21:5 qui ne prévoit qu'une seule réunion du groupe spécial, nous ne trouvons aucun élément qui justifie une approche contraire. Les rédacteurs du *Mémorandum d'accord* ont restreint les droits des tierces parties. Il n'appartient pas au présent groupe spécial d'élargir leurs droits dans une procédure au titre de l'article 21:5.⁹

10. Nous ne voyons pas non plus d'ailleurs d'autre raison pour laquelle une telle approche pourrait être interprétée autrement que comme étant tout à fait conforme à l'esprit de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*. À notre avis, c'est un arrangement qui assure que la situation de toutes les parties soit la plus conforme à cet article. Comme il a été noté, si le Groupe spécial avait décidé de tenir deux réunions avec les parties – situation la plus courante prévue à l'article 10 et à l'Appendice 3 du *Mémorandum d'accord* – les tierces parties auraient reçu les communications écrites présentées avant la première réunion, mais pas les réfutations ou autres communications ultérieures. De ce fait, dans le cadre d'une procédure plus courante, les tierces parties seraient précisément dans la même situation que celle dans laquelle elles se trouvent en l'occurrence s'agissant de leur faculté de présenter des vues au Groupe spécial. En conséquence, à notre avis, les procédures que nous avons adoptées correspondent davantage au degré d'accès prévu à l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* que si elles exigeaient que les tierces parties reçoivent les réfutations. Elles vont donc, à notre avis, dans le sens de cet article du *Mémorandum d'accord* dans une procédure qui ne prévoit qu'une seule réunion de fond.

11. En outre, nous avons ménagé aux parties la possibilité de formuler des observations au sujet du projet de procédures de travail et de calendrier et à aucun moment l'une ou l'autre partie n'a formulé d'observation quant à toute modification de cet aspect des procédures de travail.

12. Enfin, nous reconnaissons qu'un élargissement des droits des tierces parties ne serait pas exclu s'il y avait des circonstances spéciales, mais nous notons qu'aucune tierce partie n'a demandé à avoir d'autres droits que ceux dont il est fait état dans nos procédures de travail, et nous ne voyons aucune raison particulière pour laquelle une tierce partie dans la présente affaire aurait besoin d'avoir des droits élargis.

13. Nous refusons d'accéder à la demande des CE tendant à ce que nous décidions que les tierces parties soient autorisées à recevoir toutes les communications des parties principales antérieures à la seule et unique réunion du Groupe spécial, mais nous rappelons que, conformément à nos procédures de travail, "[t]oute partie peut décider de fournir aux tierces parties une copie de sa réfutation ou autres communications".

¹ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 247 et suivants.

² Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 237.

³ Par exemple, première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 251 et 252.

⁴ *Ibid.*, paragraphes 253 et 254.

⁵ Conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* (23 mai 1969, 1155 R.T.N.U. 331; 8 I.L.M., 679) dans la mesure où il reflète le droit international coutumier, le Groupe spécial est tenu d'interpréter l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* "de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but".

⁶ Appendice 3 du *Mémorandum d'accord*, paragraphes 4 à 7.

⁷ *Ibid.*, paragraphes 5 et 6.

⁸ Voir *supra*, note 5.

⁹ Nous notons qu'au moins deux autres groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 avaient un point de vue similaire. Voir le rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5, *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles, Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS126/RW, adopté le 11 février 2000, paragraphe 3.9. Voir le rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5, *Australie – Mesures visant les importations de saumons, Recours du Canada à l'article 21:5*; WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.5.

B. MOMENT OÙ PRÉSENTER DES COMMUNICATIONS À TITRE DE RÉFUTATION

6.4 Le 12 février 2001, les États-Unis ont adressé au Groupe spécial une communication écrite dans laquelle ils lui demandaient de revoir le calendrier pour la présente procédure afin de permettre la présentation consécutive, et non simultanée, par les parties des deuxièmes communications écrites. Ils ont déclaré que, conformément au calendrier existant, il leur faudrait présenter toute réponse à la deuxième communication des CE dans leur déclaration orale lors de la réunion du Groupe spécial. Ils étaient d'avis que la présentation consécutive aiderait davantage le Groupe spécial dans ses travaux. Les États-Unis ont soutenu que les Communautés européennes avaient de nouveaux éléments émanant d'eux à réfuter dans leur communication présentée à titre de réfutation, mais que les États-Unis n'en avaient pas. Ils ont en outre fait valoir que les Communautés européennes avaient la possibilité de présenter deux communications écrites, tandis qu'ils ne pouvaient en présenter qu'une.

6.5 Le 14 février 2001, les Communautés européennes ont adressé au Groupe spécial une communication écrite dans laquelle elles lui demandaient de "rejeter cette demande" et se déclaraient surprises que les États-Unis tentent de revenir sur cette question à ce stade tardif de la procédure, après le délai fixé pour demander des décisions préliminaires. Elles ont soutenu que "[l]a présentation simultanée de réfutations est exigée par l'article 12:6 du Mémorandum d'accord" et que cette règle avait également été suivie dans de précédentes procédures de groupes spéciaux au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*. Les Communautés européennes ont déclaré que ces considérations avaient sans doute amené le Groupe spécial à rejeter la demande des États-Unis lors de la réunion d'organisation que ce dernier a tenue avec les parties en décembre 2000.

6.6 Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué la décision ci-après aux parties:

Décision du Groupe spécial concernant la demande des États-Unis
relative au moment où présenter des communications
à titre de réfutation

1. Nous avons étudié attentivement la demande que les États-Unis ont présentée le 12 février 2001 à l'effet que le Groupe spécial permette la présentation consécutive, et non simultanée, des deuxièmes communications écrites des parties, ainsi que la communication datée du 14 février 2001 que les Communautés européennes ont adressée en réponse.

2. Nous rappelons que nous avons adopté nos procédures de travail après avoir entendu les vues des parties, y compris leurs vues sur la question du moment où présenter leurs communications à titre de réfutation. Nous ne pensons pas qu'il y ait eu depuis lors des faits nouveaux ou des considérations qui nous obligent à revoir cet aspect de nos procédures de travail, en particulier eu égard au stade avancé où se trouve actuellement la procédure et aux difficultés qu'il y aurait à apporter à d'autres aspects du calendrier établi par le Groupe spécial les ajustements que cette modification nécessiterait.

3. Nous refusons donc d'accéder à la demande des États-Unis de modifier le calendrier établi par le Groupe spécial s'agissant du moment où les parties doivent présenter leurs deuxièmes communications écrites. Nous notons que les États-Unis, de même que les Communautés européennes, sont en mesure, s'ils le désirent, de répondre aux réfutations de l'autre partie, ou de formuler des observations au sujet de ces réfutations, dans leurs déclarations orales lors de la réunion de fond.

VII. RÉEXAMEN INTÉRIMAIRE

7.1 Le 22 juin 2001, le Groupe spécial a remis son rapport intérimaire aux parties. Le 2 juillet 2001, les deux parties ont demandé par écrit que le Groupe spécial réexamine des aspects précis du rapport intérimaire. Le 9 juillet 2001, chaque partie a présenté des observations écrites sur la demande écrite de l'autre partie.

A. OBSERVATIONS INITIALES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

7.2 Les **Communautés européennes** suggèrent que nous ajoutions une référence au rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*⁴³ dans les notes de bas de page relatives aux paragraphes 8.148 et 8.157. Le **Groupe spécial** a ajouté cette référence dans la note de bas de page 262 et a précisé son raisonnement au paragraphe 8.157.

7.3 Les **Communautés européennes** affirment que, au paragraphe 8.151 (et dans la note de bas de page 264), nous n'avons pas présenté correctement leur argument concernant le traitement accordé par la Loi aux biens importés par rapport aux biens d'origine nationale. Le **Groupe spécial** a rectifié le libellé de ce paragraphe (et de la note de bas de page 264).

7.4 Les **Communautés européennes** affirment en outre que la formulation initiale du paragraphe 8.164 donnait à penser que l'ORD avait modifié un rapport de groupe spécial adopté, car il citait une date mentionnée dans notre rapport initial puis il indiquait que l'ORD avait ensuite reporté cette date. De l'avis des CE, l'ORD avait décidé de faire droit à la demande des États-Unis, présentée dans le document WT/DS108/11, qui mentionnait un délai fixé (implicitement) par l'ORD pour l'adoption par les États-Unis des "mesures nécessaires"; l'ORD n'a pas modifié la recommandation explicite selon laquelle les subventions FSC "doivent être retirées avec effet à compter au plus tard du

⁴³ *Infra*, paragraphe 231.

1^{er} octobre 2000". Les Communautés européennes font observer que le paragraphe 8.171 présentait aussi de manière inexacte ce que l'ORD a spécifié dans le présent différend. Les **États-Unis** estiment que les CE "présentent de manière erronée la demande qu'ils ont présentée" et à laquelle l'ORD a fait droit à sa réunion du 12 octobre 2000. D'après eux, à cette réunion, les États-Unis ont demandé et obtenu une prorogation du délai qui leur était imparti pour retirer la mesure. Le **Groupe spécial** a apporté des modifications aux paragraphes 8.164 et 8.171 pour présenter plus clairement notre interprétation de la demande des États-Unis à laquelle l'ORD a fait droit. Nous avons également modifié le paragraphe 8.169 par souci de cohérence.

7.5 Les **Communautés européennes** estiment qu'il ne nous appartient pas de faire une recommandation en l'espèce car notre mandat au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* consiste à résoudre un désaccord. À leur avis, cela remplace la règle normale énoncée aux articles 7 et 11 du *Mémorandum d'accord*, selon laquelle un groupe spécial formule des constatations pour aider l'ORD à faire des recommandations et à statuer. Les Communautés européennes font valoir que nous avons déjà fait, dans notre rapport initial, la recommandation mentionnée à l'article 19 du *Mémorandum d'accord*. Le **Groupe spécial**, notant que les États-Unis n'ont pas répondu à cette observation des CE et que la pratique à cet égard n'est pas toujours très cohérente dans les procédures au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*⁴⁴, considère que la recommandation initiale adoptée par l'ORD le 20 mars 2000 reste valable. Nous avons donc supprimé ce qui était initialement le paragraphe 9.3 du rapport intérimaire (et nous avons modifié en conséquence le titre de la section IX du rapport).

B. OBSERVATIONS INITIALES DES ÉTATS-UNIS

7.6 Les **États-Unis** font valoir que, dans la section II, nous avons omis de mentionner le fait qu'un crédit d'impôt étranger n'est pas accordé au titre de revenus extraterritoriaux exclus et que l'"historique" de la Loi "indique clairement que, comme l'exclusion prévue par la Loi vise à éviter la double imposition, un crédit d'impôt n'est pas accordé au titre des revenus exclus afin d'éviter une double protection contre la double imposition". Les États-Unis demandent qu'un nouveau paragraphe soit inséré à cet effet. Les **Communautés européennes** estiment que le nouveau paragraphe proposé par les États-Unis est équivoque et superflu, mais que, si nous envisageons d'ajouter une référence à l'article 3 de la Loi et à l'article 114 d) du Code des impôts, nous devrions aussi ajouter une référence à l'article 3 de la Loi et à l'article 943 d) du Code des impôts. Le **Groupe spécial** note que nous abordons et développons certains de ces éléments dans notre examen au titre de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC, infra*, aux paragraphes 8.76 à 8.108. Nous avons donc modifié la note de bas de page 197 pour faire en sorte que le texte des rapports du Sénat et de la Chambre des Représentants cité par les États-Unis soit convenablement pris en compte dans notre analyse sur le fond.

⁴⁴ Certains groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* ont fait des recommandations (voir par exemple, les rapports: *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes - Recours de l'Équateur à l'article 21:5*, WT/DS27/RW/ECU, adopté le 6 mai 1999; *Australie - Mesures visant les importations de saumons - Recours du Canada à l'article 21:5*, WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000; *Mexique - Enquête antidumping concernant le sirop de maïs à haute teneur en fructose (SHTF) en provenance des États-Unis*, WT/DS132/RW, distribué le 22 juin 2001); tandis que d'autres n'en ont pas fait (voir par exemple les rapports: *Australie - Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles - Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS126/RW, adopté le 20 mars 2000; *Brésil - Programme de financement des exportations pour les aéronefs - Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS46/RW, adopté le 4 août 2000; *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, adopté le 4 août 2000).

7.7 Les **États-Unis** font observer que le paragraphe 2.3 est inexact car il dit que certains revenus "peuvent être" exclus, au lieu de "sont" exclus, du champ de l'impôt, et que le paragraphe 2.7 était lui aussi inexact car il disait que la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et celle des recettes brutes du commerce extérieur déterminent quels revenus "peuvent" constituer des revenus extraterritoriaux (au lieu de dire "quels revenus constituent des revenus extraterritoriaux"). Les **Communautés européennes** croient comprendre que nous avons employé le mot "peuvent" au paragraphe 2.3 parce que, aux termes de la Loi⁴⁵, un contribuable peut choisir d'exclure certaines recettes des recettes brutes du commerce extérieur pour que les revenus correspondant ne constituent pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. Elles ne formulent pas d'objection à la modification proposée du paragraphe 2.7. Le **Groupe spécial** a conservé les termes "peuvent être" au paragraphe 2.3. À notre avis, ces termes décrivent plus exactement la situation, en particulier parce que, d'après la Loi⁴⁶, l'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes qu'un contribuable tire d'une transaction si le contribuable souhaite qu'elle ne soit pas prise en compte. Notant que les Communautés européennes ne formulent pas d'objection à la modification du paragraphe 2.7 proposée par les États-Unis, et rappelant que les revenus qui "constituent" des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne doivent pas nécessairement être exclus du champ de l'impôt, nous avons apporté la modification demandée à ce paragraphe.

7.8 Les **États-Unis** disent que notre rapport indiquait de façon erronée – aux paragraphes 2.3, 2.4 et 2.5 (note de bas de page 26) – que les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne pouvaient être générés que par la vente ou la location-vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils font observer que ces revenus peuvent aussi être générés par certains services, y compris les services d'ingénierie ou d'architecture, qu'il y ait ou non des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Les **Communautés européennes** admettent que des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent provenir de la fourniture de services d'architecture ou d'ingénierie hors des États-Unis. Elles affirment que c'est le seul cas où des recettes brutes du commerce extérieur peuvent être obtenues sans faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, mais que ce point n'a pas été jugé pertinent aux fins du débat et n'est examiné nulle part dans le rapport. Le **Groupe spécial** a complété les notes de bas de pages 23, 24 et 26 pour préciser que des recettes brutes du commerce extérieur peuvent être générées par certaines transactions relatives à des services faisant intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ainsi que par la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis qui ne font pas intervenir de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Nous notons que, en ce qui concerne les biens, seules certaines transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent générer des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et que, à l'origine, nous avons analysé la Loi uniquement pour ce qui est des biens, mais nous n'en avons pas fait d'examen détaillé pour ce qui est des services.

7.9 Les **États-Unis** font observer en outre que nous avons omis à tort un élément de la définition des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" dans la note de bas de page 25 relative au paragraphe 2.5. Les **Communautés européennes** estiment qu'une définition complète des revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger devrait tenir compte de toutes les dispositions de l'article 941 c) du Code des impôts. Le **Groupe spécial** a inséré l'élément supplémentaire figurant dans la Loi (article 3; article 941 c) 2) du Code des impôts), indiqué par les États-Unis, et il a mentionné les derniers paragraphes de la disposition concernée.

7.10 Les **États-Unis** suggèrent que nous reprenions les termes précis de la Loi dans notre description de la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis au paragraphe 2.7. Les

⁴⁵ Article 3 de la Loi; article 942 a) 3).

⁴⁶ Article 3 de la Loi; article 942 a) 3).

Communautés européennes ne formulent pas d'objection à cette proposition. Le **Groupe spécial** a repris entièrement le libellé du texte de la Loi⁴⁷ dans la description de la prescription au paragraphe 2.7.

7.11 Les **États-Unis** font observer que la liste des constatations qu'ils ont demandées, figurant au paragraphe 3.3, était incomplète car elle ne contenait pas celle selon laquelle les tierces parties à cette procédure n'avaient pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation. Les **Communautés européennes** notent que nous examinons cette demande des États-Unis au paragraphe 6.2. Le **Groupe spécial**, tout en notant que ces questions de procédure sont abordées dans la section VI de son rapport et qu'il se réfère déjà expressément à cette demande des États-Unis au paragraphe 6.2, a inséré la constatation demandée par les États-Unis au paragraphe 3.3. Par souci de cohérence, il a également inséré, au paragraphe 3.2, la constatation relative à la procédure demandée par les Communautés européennes.

7.12 Les **États-Unis** contestent la citation de l'article 941 a) 1) du Code des impôts que nous faisons au paragraphe 8.38 pour étayer notre conclusion selon laquelle le texte de la Loi ne permet pas d'établir de façon concluante si les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut. À leur avis, cette citation est inexacte et, comme ils l'ont expliqué, selon eux, durant la procédure⁴⁸, la règle énoncée dans cette disposition indique une méthode de calcul pour déterminer le montant exclu du revenu brut. Les **Communautés européennes** estiment qu'aucune modification ne doit être apportée à ce paragraphe et que, même si l'article 941 a) 1) du Code des impôts indique une "méthode de calcul", l'existence de cette méthode confirme que ce qui est exclu, ce ne sont pas les "revenus extraterritoriaux" en tant que tels, mais c'est seulement une partie de ces revenus (et encore si certaines conditions sont remplies). Elles estiment que la référence à l'article 941 a) 1) du Code des impôts confirme simplement la conclusion déjà tirée par référence à l'article 114 du Code, disposition qui indique clairement que seule une partie de la "catégorie" des "revenus extraterritoriaux" – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – peut effectivement être "exclue" (si les conditions pertinentes sont remplies). Le **Groupe spécial** prend note de ces observations; il a maintenu la référence à la disposition en question. C'est la structure de cette disposition, lue en parallèle avec les autres dispositions pertinentes de la Loi, qui sert de base à l'analyse que nous faisons au paragraphe 8.38.

7.13 Les **États-Unis** font remarquer qu'au paragraphe 8.40 (et ailleurs), nous semblons attacher de l'importance au fait que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est fondée (selon le Groupe spécial) sur des "conditions qualitatives et des prescriptions quantitatives très sélectives". Ils font valoir que, comme nous mentionnons ce fait à plusieurs reprises, on est en droit de supposer que nous le jugeons important. Toutefois, de l'avis des États-Unis, la pertinence de ce fait n'est pas évidente et n'est pas clarifiée par notre analyse. D'ailleurs, il y a, selon eux, une contradiction fondamentale entre le fait que nous "rejetons la pertinence de la notion de spécificité" dans la note de bas de page 108 et le fait que nous "invoquons plusieurs fois les "conditions qualitatives et les prescriptions quantitatives très sélectives" pour justifier notre constatation selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles". Il leur semble que nous disons l'une des deux choses suivantes: 1) l'exclusion des revenus extraterritoriaux entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles parce qu'elle est "très sélective"; ou 2) toute exclusion du revenu brut, quelle qu'en soit l'ampleur, entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles. De l'avis des États-Unis, il est indispensable que nous éclaircissions notre analyse sur ce point. Les **Communautés européennes** estiment que notre référence aux "conditions très sélectives" imposées pour obtenir l'avantage fiscal n'est pas en contradiction avec le fait que nous "rejetons la pertinence de la notion de spécificité". Selon elles, notre opinion sur la notion de spécificité est clairement exposée dans la note de bas de

⁴⁷ Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

⁴⁸ Les États-Unis se réfèrent ici à leur réponse à la question n° 7 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 10 à 13.

page 108. À leur avis, le fait d'exclure la pertinence, pour interpréter l'article premier de l'*Accord SMC*, d'une notion qui devient pertinente au regard de l'article 2 de l'Accord (c'est-à-dire une fois que l'existence d'une subvention est établie) ne nous dispense nullement de l'obligation d'examiner la structure d'une mesure pour déterminer s'il y a des recettes abandonnées qui sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1. Les Communautés européennes ne voient aucune raison de modifier ce paragraphe et notent que les États-Unis ne font pas de proposition précise. Le **Groupe spécial** ne décèle pas de contradiction dans sa méthode d'analyse. Comme nous le disons plus loin, au paragraphe 8.26, "en considérant certains revenus comme "non imposables" sur la base de conditions qualitatives et de prescriptions quantitatives très sélectives, la Loi soustrait en fait ces revenus à la règle applicable dans une autre situation ...". Cette exclusion sélective prévue par la Loi, que nous examinons dans notre analyse au titre de l'article 1.1 a), est conceptuellement distincte de la notion de spécificité au sens des articles 1.2 et 2 de l'*Accord SMC*. Nous avons cependant apporté quelques précisions éclairant notre raisonnement dans la section VIII B) 1) b) i) de notre rapport, y compris dans la note de bas de page 108.

7.14 Les **États-Unis** notent que nous déclarons, aux paragraphes 8.67 et 8.72, qu'une différenciation de traitement – les produits vendus sur le marché intérieur ne pouvant pas être soumis à un traitement moins favorable que les produits exportés – constitue une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. À leur avis, notre examen de ce point n'établit pas de lien entre la règle que nous énonçons et le texte effectif de l'article 3.1 a). Selon les États-Unis, nous devrions combler cette lacune dans notre analyse pour expliciter notre conclusion sur une question cruciale dans le présent différend. Les **Communautés européennes** estiment que, contrairement à ce que disent les États-Unis, il est facile d'"établir un lien" entre la référence à "une différenciation de traitement" et le texte effectif de l'article 3.1 a). Selon elles, nous l'indiquons très clairement au paragraphe 8.72. Elles estiment que, si nous souhaitons clarifier encore le texte du paragraphe 8.67 à l'intention des États-Unis, nous pourrions ajouter une phrase précisant que la différenciation de traitement concerne le droit de bénéficier ou non de l'exemption fiscale. Le **Groupe spécial** ne partage pas l'avis des États-Unis selon lequel il n'établit pas de lien entre la règle qu'il énonce et le texte de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Nous rappelons à cet égard que l'examen de la subordination *de jure* au titre de l'article 3.1 a) exige que l'on examine si la subordination aux exportations ressort des termes de la Loi ou en découle nécessairement, par implication (*infra*, paragraphes 8.55 et 8.56). Nous constatons ainsi que les termes de la Loi indiquent clairement que la subvention ne peut pas être obtenue pour les biens produits aux États-Unis et vendus pour être utilisés aux États-Unis (*infra*, paragraphe 8.60). C'est le traitement différencié prévu par la Loi – la subvention pouvant être obtenue si un bien produit aux États-Unis est exporté, mais pas s'il est vendu sur le marché intérieur – qui fait que la mesure est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a).

7.15 En ce qui concerne les paragraphes 8.76 à 8.108, les **États-Unis** font observer que, pendant la procédure, les parties ont exprimé leur désaccord sur le point de savoir à qui incombait la charge de la preuve eu égard à la note de bas de page 59. Or, d'après eux, dans notre examen de la note de bas de page 59 et du statut de la loi en tant que mesure "prise en d'éviter la double imposition", nous ne précisons nulle part à quelle partie incombe la charge de la preuve.⁴⁹ De l'avis des États-Unis, notre analyse de la question soulevée au titre de la note de bas de page 59 est insuffisante et incomplète si nous n'expliquons pas comment nous avons attribué la charge de la preuve. Les **Communautés européennes** ne pensent pas que nous soyons tenus de "préciser à quelle partie incombe la charge de la preuve", comme le demandent les États-Unis, et elles soulignent que l'Organe d'appel a confirmé à plusieurs occasions que cela n'était pas nécessaire.⁵⁰ Selon elles, le rapport intérimaire indique que

⁴⁹ Les États-Unis notent que nous nous sommes abstenus aussi d'aborder la question de la charge de la preuve à propos d'autres questions. Ils font cependant observer que, pour ces autres questions, il n'y avait pas de désaccord majeur sur le fait que la charge de la preuve incombait aux CE en tant que partie plaignante.

⁵⁰ Les Communautés européennes citent les rapports de l'Organe d'appel *Corée – Mesure de sauvegarde définitive appliquée aux importations de certains produits laitiers* ("Corée – Sauvegarde pour les

nous n'avions pas besoin d'examiner la question de la charge de la preuve parce que nous disposions de tous les renseignements dont nous avons besoin pour arriver aux conclusions auxquelles nous sommes parvenus. À leur avis, l'examen détaillé de cette question n'est réellement nécessaire que si les éléments de preuve sont incomplets ou s'équilibrent. Selon elles, l'absence d'examen spécifique de la charge de la preuve est conforme aussi à l'approche adoptée par le Groupe spécial, qui n'a pas examiné, ni, partant, préjugé, la question de savoir si la dernière phrase de la note de bas de page 59 énonce une exception à l'article 3.1 a). Elles estiment que nous pourrions expliquer, en réponse à la demande des États-Unis, que, même si la charge de prouver que les conditions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 n'étaient pas remplies incombait aux Communautés européennes, nous considérons qu'elles se sont acquittées de cette charge. Le **Groupe spécial** partage l'opinion des États-Unis selon laquelle il lui appartient de déterminer à qui incombe la charge de la preuve pour cette question.⁵¹ C'est pourquoi nous avons précisé plus loin, au paragraphe 8.90, qu'à notre avis, dans ce contexte, la charge de la preuve incombe aux États-Unis. Nous estimons de toute façon que les éléments de preuve et les arguments présentés par les deux parties étaient suffisants pour que nous puissions les évaluer convenablement afin de formuler notre constatation. De plus, même si la charge de prouver que la Loi n'entraîne pas dans le champ d'application de la dernière phrase de la note de bas de page 59, incombait aux Communautés européennes, nous estimons qu'elles se sont acquittées de cette charge.

7.16 Les **États-Unis** font observer que la dernière phrase du paragraphe 8.102 semblait ignorer le premier élément de la disposition relative aux "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", qui prévoit l'exclusion des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.⁵² À leur avis, la dernière phrase de ce paragraphe et notre analyse y relative étaient inexactes et incomplètes dans la mesure où elles ne tenaient pas compte de cet élément. D'après les **Communautés européennes**, les États-Unis, à travers ces observations, semblent tenter, de manière assez artificielle, de nous amener à examiner, dans le rapport, un argument qu'ils ont invoqué pour la première fois dans leurs observations sur les réponses des Communautés aux questions du Groupe spécial (et qui ne semblait pas avoir de lien réel avec celles-ci), argument qui n'avait pas été débattu durant la procédure. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis semblent dire qu'il peut y avoir un rapport entre l'ampleur des "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" et le montant des revenus exclus lorsque les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises sont calculés sur la base des revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger, conformément à l'article 3 de la Loi – l'article 941 c) 1) A) du Code des impôts. Bien qu'à leur avis, on ne puisse pas s'attendre à ce qu'elles examinent cette question complexe à ce stade de la procédure, elles présentent brièvement plusieurs observations pour

produits laitiers"), WT/DS98/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphe 145; *Inde – Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DS50/AB/R, adopté le 16 janvier 1998, paragraphe 74; et, plus récemment, *Thaïlande – Droits antidumping sur les profilés en fer ou en aciers non alliés et les poutres en H en provenance de Pologne ("Thaïlande – Poutres en H")*, WT/DS122/AB/R, adopté le 5 avril 2001, paragraphe 134.

⁵¹ Par contre, nous considérons qu'un groupe spécial n'est pas tenu de se prononcer expressément sur le point de savoir s'il existe des éléments *prima facie* suffisants avant de procéder à l'examen des moyens de preuve présentés à titre de réfutation. Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Sauvegarde pour les produits laitiers*, *supra*, note 50, paragraphe 145: "Aucune disposition du Mémorandum d'accord ... n'exige d'un groupe spécial qu'il se prononce expressément sur le point de savoir si le plaignant a apporté un commencement de preuve de violation avant de procéder à l'examen des moyens de défense et des éléments de preuve du défendeur." Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Thaïlande – Poutres en H*, *supra*, note 50, paragraphe 134: "... un groupe spécial n'est pas tenu de faire une constatation distincte et spécifique, dans chaque cas, établissant qu'une partie s'est acquittée de la charge de la preuve qui lui incombait pour une allégation particulière, ou qu'une partie a réfuté une argumentation *prima facie*".

⁵² Les États-Unis se réfèrent à l'article 3 de la Loi, article 941 c) 1) A) du Code des impôts; première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 33, note 39; et observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphes 64 à 68.

démontrer que les arguments sont sans fondement. Elles font valoir que la méthode énoncée à l'article 3 de la Loi – article 941 c) 1) A) du Code – est qu'une des deux façons de calculer les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", qui n'est elle-même qu'une des trois façons de calculer les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". L'autre façon de calculer les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" est indiquée à l'article 3 de la Loi – article 941 c) 1) B) du Code – où ne figurent pas les termes "imputables" ou "pouvant être imputés à juste titre" sur lesquels les États-Unis semblent se fonder. D'après les Communautés européennes, le calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises sur la base des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", prévu à l'article 3 de la Loi – article 941 a) 1) du Code – correspond en fait au calcul des revenus des FSC sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence dans le cadre du régime FSC initial (ce qui explique pourquoi l'exclusion est de 30 pour cent). Tout comme dans le cas du régime initial, cette disposition ne peut justifier le régime de remplacement des FSC puisque les contribuables ont toujours la possibilité d'appliquer la méthode la plus favorable pour calculer le montant de l'exemption. À cet égard, les Communautés européennes notent que la définition des recettes brutes du commerce extérieur englobe les revenus provenant de la location-vente (article 3 de la Loi; article 942 a) 1) B) et C) ii) du Code des impôts). Selon elles, en invoquant cet argument, les États-Unis nous demandent en fait de nous prononcer sur un régime hypothétique qui n'existe pas actuellement, en imaginant un système dans lequel le montant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises (c'est-à-dire les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" calculés conformément à l'article 3 de la Loi, l'article 941 c) 1) A) du Code) peut d'une certaine façon avoir un rapport avec le volume de l'activité menée à l'étranger. De plus, un tel régime hypothétique fondé sur l'article 3 de la Loi, article 941 c) 1) A) du Code, ne serait pas, pour de nombreuses raisons, une "mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". Les Communautés européennes estiment cependant que nous pouvons simplement refuser de nous prononcer sur un tel régime hypothétique, tout comme nous avons refusé, au paragraphe 8.163 du rapport, de nous prononcer sur un régime hypothétique applicable uniquement aux transactions réalisées entièrement à l'étranger (bien que, selon les CE, nous ayons eu le bénéfice d'un débat sérieux entre les parties sur la question des transactions réalisées entièrement à l'étranger). Les Communautés européennes ont fait quelques suggestions rédactionnelles au cas où nous voudrions apporter des modifications à notre rapport. À la lumière des observations des parties, le **Groupe spécial** a apporté certaines précisions au paragraphe 8.102 et a ajouté la note de bas de page 204.

7.17 Les **États-Unis** font valoir que le sens général du paragraphe 8.104 semble être qu'une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 doit être de portée générale. À leur avis, il n'y a rien dans le texte de la note 59 qui donne à penser qu'il doit s'agir d'une mesure générale. Il n'y a rien non plus dans le texte de la note 59 qui indique qu'un Membre ne peut pas recourir au crédit d'impôt pour éviter la double imposition pour certains produits ou certains types de transactions et à la méthode de l'exemption pour d'autres produits ou d'autres types de transactions, ou qu'un Membre n'a pas le droit de combiner la méthode du crédit d'impôt et la méthode de l'exemption pour une même transaction. Le fait que la méthode de l'exemption se traduit par un traitement fiscal plus favorable pour les exportations n'est pas contesté en l'espèce. Par conséquent, un "législateur raisonnable" – rôle que "le Groupe spécial s'est attribué", d'après les États-Unis – pourrait fort bien décider de rédiger un texte, tel que la Loi, qui combine plusieurs méthodes pour éviter la double imposition. En conséquence, de l'avis des États-Unis, nous devrions clarifier notre examen de la note de bas de page 59 en expliquant pourquoi une mesure prise en vue d'éviter la double imposition, au sens de cette note, doit être de portée générale. Ou bien, si les États-Unis ont mal compris notre position, nous devrions expliquer pourquoi nous pensons que l'apparente absence d'uniformité de la Loi est pertinente ou, comme nous l'avons dit, "frappante". Les **Communautés européennes** ne pensent pas que nous disions que les mesures pertinentes au regard de la note de bas de page 59 doivent être de portée générale ou "étendue". Elles font observer que, si nous sommes disposés à développer encore notre raisonnement pour répondre à la demande des États-Unis, nous pourrions envisager de faire les observations suivantes. À leur avis, nous avons bien examiné la "structure

globale et la conception" de la mesure spécifique qui nous est soumise et, sur la base de ses caractéristiques particulières, nous nous sommes prononcés sur le point de savoir s'il s'agissait d'une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition. En ce qui concerne plus particulièrement la référence à l'historique de la Loi, les Communautés européennes estiment, comme l'a fait observer l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, et comme il l'a réaffirmé dans l'affaire *Chili – Boissons alcooliques* (auxquelles, d'après les Communautés européennes, nous pourrions utilement nous référer), qu'il faut procéder à "un examen de la conception, des principes de base et de la structure d'une mesure fiscale, précisément pour pouvoir identifier les objectifs ou les buts de cette mesure *tels qu'ils se révélaient ou s'objectivaient dans la mesure même*". (italique ajouté par les CE)⁵³ À titre d'information et pour éviter tout malentendu, les Communautés européennes réaffirment qu'elles n'admettent pas l'assertion des États-Unis selon laquelle la méthode de l'exemption se traduit par un traitement fiscal plus favorable pour les exportations – ce qui n'est donc pas un fait incontesté – et elles nous renvoient à l'explication qu'elles ont donnée de leur position.⁵⁴ Le **Groupe spécial** a pris note des observations formulées par les parties. Nous réfutons l'affirmation des États-Unis selon laquelle notre constatation exigerait qu'une mesure de portée soit "générale" pour entrer dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Nous rappelons ce que nous déclarons plus loin, au paragraphe 8.97, à savoir que la portée de la Loi est exceptionnellement étendue pour une mesure dont le but est d'éviter la double imposition et qu'elle est en même temps exceptionnellement restreinte pour une mesure dont le but déclaré est d'éviter la double imposition. Nous notons en outre, dans ce paragraphe, que "la Loi se superpose à un vaste ensemble d'accords bilatéraux visant à éviter la double imposition par le biais de crédits d'impôts étrangers et que, de part sa conception, son application ne s'étend pas aux cas dans lesquels il n'existe pas d'accords de ce genre". Nous réaffirmons, en particulier, qu'aucun de ces éléments, pris séparément, ne nous amènerait nécessairement à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère; mais ensemble, ces éléments nous amènent à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59. En ce qui concerne l'argument subsidiaire des États-Unis, selon lequel nous devrions expliquer pourquoi nous pensons que l'apparente absence d'uniformité de la loi est pertinente ou "frappante", nous rappelons ce que nous disons plus loin au paragraphe 8.95, à savoir que "nous estimons que le rapport entre la mesure et son but déclaré – c'est-à-dire "éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." doit être raisonnablement discernable". Comme nous le disons dans ce paragraphe, nous cherchons à déterminer si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère en nous attachant à examiner la structure globale, la conception et le fonctionnement de la Loi dans le contexte plus général du système fiscal américain. Prises ensemble, la portée étendue de la Loi – à certains égards – et sa portée restreinte – à d'autres égards – conjuguées à d'autres aspects de sa structure et de sa conception que nous examinons nous amènent à constater que le rapport entre la mesure et son but déclaré n'est pas raisonnablement discernable. Nous avons donc conservé notre formulation initiale tout en complétant la note de bas de page 197.

7.18 Nous avons aussi apporté quelques modifications et précisions de forme aux paragraphes 1.13, 8.60, 8.66, 8.80, 8.91, 8.94, 8.95, 8.97, 8.104, 8.105, 8.107, 8.108, 8.163 et 9.1, ainsi que dans certaines notes de bas de page relatives à ces paragraphes.

⁵³ Rapport de l'Organe d'appel, *Chili – Taxes sur les boissons alcooliques* ("*Chili – Boissons alcooliques*"), WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphe 71.

⁵⁴ Les Communautés européennes se réfèrent aux réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 54 à 57, et en particulier au paragraphe 56.

VIII. CONSTATATIONS

A. MÉTHODE ADOPTÉE PAR LE GROUPE SPÉCIAL POUR EXAMINER LES ALLÉGATIONS FORMULÉES PAR LES CE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND

8.1 Nous notons que les Communautés européennes ont confirmé qu'à leur avis "il n'y aurait plus de subvention prohibée au sens de l'article 3 de l'*Accord SMC*" si les États-Unis supprimaient la prescription exigeant que les biens soient détenus en vue d'être utilisés hors des États-Unis et la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" fixée à 50 pour cent.⁵⁵ Notre examen va donc porter essentiellement sur les allégations formulées par les Communautés européennes au sujet de ces deux aspects de la Loi.

B. PRESCRIPTION EXIGEANT L'"UTILISATION HORS DES ÉTATS-UNIS"

1. Allégations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*

a) Méthode d'analyse

8.2 Lorsque nous avons examiné les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) dans le différend initial, nous avons commencé par examiner les questions soulevées au titre des articles 1^{er} et 3 de l'*Accord SMC*, et non les questions soulevées au titre de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord*. L'Organe d'appel a estimé que cette méthode d'analyse ne comportait aucune "erreur juridique".⁵⁶ De plus, les parties ne contestent pas expressément cette méthode dans la présente procédure au titre de l'article 21:5. Nous adopterons donc la même méthode d'analyse dans cette procédure.

b) Question de savoir s'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*

i) Contribution financière

8.3 La première question que nous examinons dans le présent différend est celle de savoir si l'"exclusion" du "revenu brut" de certains "revenus extraterritoriaux" qui est prévue par la Loi donne lieu à une "contribution financière" sous la forme de l'abandon de "recettes publiques normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

8.4 Les Communautés européennes font valoir que la Loi donne lieu à une "contribution financière" sous la forme de l'abandon de "recettes publiques normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. À leur avis, aucune règle générale en matière d'imposition aux États-Unis n'exclut les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt. La majeure partie des revenus extraterritoriaux – c'est-à-dire celle qui ne consiste pas en revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – est assujettie à l'impôt au taux normal.⁵⁷ Les Communautés européennes font valoir que la Loi ne définit pas qualitativement une classe ou une catégorie de revenus exclue de la base d'imposition, mais énonce plutôt des conditions régissant la non-imposition d'une partie des revenus extraterritoriaux (c'est-à-dire, les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) qui serait normalement imposée.⁵⁸

8.5 Selon les CE, l'article 114 a) du Code des impôts énonce une "exclusion ou exemption limitée" qui confirme la règle générale de l'imposition mondiale des revenus des personnes physiques

⁵⁵ Réponse des CE à la question n° 39 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 148.

⁵⁶ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 89.

⁵⁷ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 51.

⁵⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 57 et 61.

ou morales américaines.⁵⁹ S'agissant des "revenus tirés par une société d'une activité commerciale"⁶⁰, les Communautés européennes affirment que la "règle interne applicable" aux États-Unis est que ces revenus sont imposables s'ils sont perçus par une société américaine, en vertu de l'article 11 du Code des impôts, lu en parallèle avec son article 61. S'ils sont perçus par une société étrangère, ils sont imposables en vertu de l'article 881 du Code s'ils sont de source américaine, ou en vertu de l'article 882 s'ils ont un "lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis.⁶¹ Les Communautés européennes font valoir en outre que le "point de référence" pour évaluer le régime de remplacement des FSC "élargi"⁶² au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) serait la situation qui existerait si les conditions énoncées (notamment la vente de biens "qui ne sont pas destinés à être utilisés aux États-Unis" et la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère") n'étaient pas remplies. Par conséquent, de l'avis des CE, la Loi donne lieu à l'abandon de recettes "normalement exigibles" et, partant, à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, sauf dans le cas d'une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine.⁶³

8.6 Les États-Unis affirment que la nouvelle mesure ne constitue pas une "contribution financière" suivant le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. Ils font observer que, compte tenu du sens ordinaire des termes de cet article pris ensemble, "l'abandon de recettes normalement exigibles signifie que les pouvoirs publics renoncent à percevoir un revenu qui leur serait légalement dû dans d'autres circonstances".⁶⁴ Ils affirment que la Loi redéfinit la notion de revenu brut et que la définition révisée du revenu brut est la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis. Comme ils n'ont pas le pouvoir légal d'imposer les revenus qui n'entrent pas dans la définition du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui

⁵⁹ Réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 135.

⁶⁰ Deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 68.

⁶¹ Deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 68; réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 124 et suivants. Dans leur réponse à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 118 à 121 et suivants, les Communautés européennes font valoir que "les revenus de source étrangère d'une société étrangère n'ayant pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis ne sont pas directement imposables aux États-Unis. Si la société étrangère est une filiale d'une société américaine, les revenus sont imposables lors de leur rapatriement aux États-Unis sous forme de dividendes (en vertu de l'article 61 a) 7), les dividendes distribués sont pris en compte dans le revenu brut). La déduction pour dividendes distribués prévue à l'article 243 du Code des impôts ne s'applique pas aux dividendes versés par des non-contribuables, comme la filiale étrangère. La société mère peut même être tenue d'acquitter à l'avance l'impôt sur les dividendes attendus si les dispositions antireport énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts sont applicables. La société peut néanmoins, en vertu des règles d'application générale aux États-Unis, demander un crédit d'impôt étranger pour l'impôt acquitté hors des États-Unis, mais uniquement pour les revenus de source étrangère (article 904 du Code des impôts)".

⁶² Les Communautés européennes affirment que la Loi prévoit deux subventions qui peuvent être distinguées. Dans leur première communication écrite, elles expliquent que "afin de les distinguer [elles désigneront] la subvention accordée au titre de l'exportation de marchandises produites aux États-Unis par l'expression "subventions de remplacement de base" et celle accordée aux transactions portant sur des marchandises produites à l'étranger par l'expression "subvention de remplacement élargie". Lorsqu'il n'est pas nécessaire de distinguer les deux cas, les CE emploieront l'expression générale "subvention de remplacement" ou "subventions de remplacement". Voir la première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 64. Nous utilisons ces expressions pour présenter l'argumentation des CE, mais nous n'adoptons pas nous-mêmes cette terminologie.

⁶³ Réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 122. Les CE font valoir que: "[s]i une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine effectuait la transaction, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement. Dans un tel cas, l'application du régime de remplacement des FSC ne donnerait pas lieu à une subvention parce que aucune recette ne serait abandonnée". Toutefois, elles déclarent ensuite que "... le recours au régime de remplacement des FSC élargi est optionnel et il est clair que les entreprises n'y feront appel que dans les cas où il donnera lieu à une réduction d'impôt. C'est pour cette raison qu'il s'agit d'une subvention, même si elle est rarement utilisée". Réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 123.

⁶⁴ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 61.

s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut.⁶⁵ Par conséquent, l'impôt sur les revenus extraterritoriaux n'est pas "abandonné" et n'est pas "normalement exigible".⁶⁶ Les États-Unis font observer que, en l'absence de la Loi, les revenus définis comme étant des revenus extraterritoriaux ne seraient peut-être pas imposés du tout, ou le seraient peut-être moins.⁶⁷ L'"exception" concernant les revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est une exception qui génère des recettes fiscales, car, sans elle, tous les revenus extraterritoriaux seraient exclus du revenu brut et les recettes seraient moindres.⁶⁸ Les États-Unis affirment que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain modifie leur compétence fiscale et le "point de référence normatif" pour l'imposition des "revenus étrangers" aux États-Unis.⁶⁹

8.7 Les États-Unis font observer que l'article 61 du Code des impôts ne peut être compris qu'à la lumière des autres dispositions du Code qui en définissent les termes et l'application et que l'article 114 du Code fait partie intégrante de l'article 61. Ils avancent aussi que les Communautés européennes demandent en fait au Groupe spécial de tenir pour acquis que le point de référence normatif des États-Unis consiste à imposer tous les revenus perçus par les parties qui peuvent être assujetties à l'impôt américain. Toutefois, dans le système américain, la notion de "revenu brut" ne s'applique que telle qu'elle est définie par le Code des impôts et ne s'applique pas à tous les revenus.⁷⁰ D'après les États-Unis, l'approche prévue par la Loi "est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel [dans le différend initial]".⁷¹

8.8 Pour analyser la question de savoir si la Loi implique une contribution financière, nous rappelons tout d'abord que l'article 1.1 de l'Accord SMC dispose, dans sa partie pertinente, que:

"Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister:

a) 1) s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre (dénommé dans le présent accord les "pouvoirs publics"), c'est-à-dire dans les cas où:

...

ii) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt);" [note de bas de page omise]

8.9 Comme nous l'avons dit précédemment, nous devons nous prononcer sur le point de savoir si la Loi donne lieu à "l'abandon de recettes normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

8.10 Nous rappelons que, dans le différend initial, l'Organe d'appel a approuvé, pour l'essentiel, la méthode que nous avons adoptée pour procéder à notre analyse au titre de l'article 1.1 de l'Accord SMC. Il a déclaré:

"... l'"abandon" de recettes "normalement exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation

⁶⁵ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 77.

⁶⁶ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 79.

⁶⁷ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 101 à 105.

⁶⁸ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 81.

⁶⁹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 71 et 72.

⁷⁰ Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 51.

⁷¹ Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 8.

différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes. Il doit donc y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison. Accepter l'argument des États-Unis selon lequel le point de comparaison permettant de déterminer ce qui est "normalement exigible" devrait être quelque chose d'autre que la règle interne applicable du Membre en question signifierait que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC obligeraient d'une certaine façon les Membres à choisir un type particulier de système fiscal; ce n'est pas le cas. 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. Mais, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC. Ce qui est "normalement exigible" dépend donc des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même."⁷²

8.11 Nous rappelons en outre que l'Organe d'appel a reconnu le bien-fondé de l'analyse que nous avons faite, dans le différend initial, en utilisant le critère "en l'absence de" pour déterminer s'il y avait des recettes abandonnées qui étaient "normalement exigibles". Il a estimé que ce critère juridique constituait "une bonne base de comparaison" car il n'était pas difficile, dans ce différend, d'établir de quelle façon les revenus de source étrangère d'une FSC seraient normalement imposés ("en l'absence de" la mesure contestée).⁷³ Il a cependant déclaré qu'il avait:

"... certaines réserves importantes quant à l'application d'un quelconque critère juridique, comme le critère "en l'absence de", à la place des termes d'un traité eux-mêmes. En outre, nous hésiterions en particulier à utiliser un critère "en l'absence de" si son application était limitée à des situations où il existait effectivement une autre mesure, en vertu de laquelle les recettes en question seraient imposées, en l'absence de la mesure contestée. Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées ...".⁷⁴

8.12 Étant donné que les deux parties ont utilisé, dans les arguments qu'elles nous ont présentés, certains des termes figurant dans le rapport initial de l'Organe d'appel, et comme les États-Unis affirment que l'approche prévue par la Loi "est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel ... [dans le différend initial]"⁷⁵, nous estimons que le texte de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, associé aux précédentes citations de la décision de l'Organe d'appel, est un point de départ utile – mais n'est pas nécessairement le seul possible – pour analyser la mesure qui nous est soumise.

⁷² Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

⁷³ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.

⁷⁴ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.

⁷⁵ Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 8.

8.13 En particulier, nous sommes toujours d'avis que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison dans une analyse au titre de l'article I.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* portant sur le point de savoir si des recettes "normalement exigibles" sont abandonnées.

8.14 En abordant ainsi la question, nous soulignons que, pour déterminer si des recettes sont "normalement exigibles", nous ne pensons pas que cela ne peut être établi que s'il est possible de procéder à une vérification purement mécanique. De toute évidence, un Membre défendeur aurait intérêt à dire que ce qu'une partie plaignante prétend être des recettes normalement exigibles qui sont abandonnées n'a jamais été exigible en premier lieu. D'ailleurs, on serait en droit de supposer qu'un Membre appliquant un régime contesté aurait de bonnes raisons de veiller à ce qu'il n'y ait aucun lien automatique ou explicite avec la situation dans laquelle des recettes seraient normalement exigibles. L'Organe d'appel lui-même a tenu compte de cette circonstance lorsqu'il a fait observer, à propos de l'emploi d'un critère "en l'absence de", que:

"[n]ous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées".⁷⁶

8.15 Il convient d'ailleurs de souligner que l'on peut en dire autant des termes mêmes de l'*Accord SCM*, s'agissant de l'expression "normalement exigibles". Si cette expression était interprétée de façon aussi étroite et formaliste, la conséquence pratique serait exactement la même. En fait un Membre qui aurait la prudence de supprimer tout lien formel évident entre une mesure en cause et son régime applicable par défaut pourrait ainsi se soustraire à toute discipline effective découlant de l'*Accord SMC*. Il serait en mesure d'affirmer que ce qui était prétendument des recettes normalement exigibles qui étaient abandonnées n'avait jamais été exigible en premier lieu. L'affirmation par un Membre défendeur qu'il respecte les règles équivaudrait à un moyen de défense définitif. Cela serait manifestement absurde et priverait de toute efficacité pratique les dispositions de l'*Accord SCM*.

8.16 Bien entendu, cela ne signifie pas que l'on peut passer à l'autre extrême. Comme l'a également fait observer l'Organe d'appel:

"... le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes".⁷⁷

8.17 On ne peut donc pas simplement affirmer que des recettes sont normalement exigibles dans l'abstrait. Cela ne peut pas être tenu pour acquis. L'essentiel est de porter un jugement critique sur les faits de la cause. Pour cela, nous suivons le raisonnement de l'Organe d'appel, selon lequel la comparaison doit être faite entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation, et les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison.⁷⁸

8.18 En suivant ce raisonnement, nous soulignons que, si l'examen ne peut pas reposer intrinsèquement sur des présomptions ou des hypothèses, il ne peut pas non plus être tellement rigoureux ou restrictif qu'il oblige à établir, par déduction mathématique, un rapport entre la mesure contestée et la situation existant par défaut. Si l'*Accord SMC* était interprété de cette façon, un groupe spécial serait confronté précisément à la conséquence manifestement absurde évoquée au paragraphe 8.15. Le point essentiel est que les règles en matière d'imposition appliquées par le

⁷⁶ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.

⁷⁷ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

⁷⁸ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

Membre en question constituent la *base* de comparaison. Par conséquent, la constatation que des recettes sont abandonnées doit être solidement assise sur cette base.

8.19 C'est là, à notre avis, un bon point de départ pour émettre un jugement raisonnable sur le point de savoir si l'affirmation, par un Membre défendeur, qu'aucune recette n'était exigible en premier lieu est valable en fait, ou si la mesure contestée marque la substance de ce qui est effectivement l'abandon de recettes normalement exigibles.

8.20 Compte tenu de ce qui précède, nous portons maintenant notre attention sur les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question, en l'espèce, les États-Unis, pour identifier une base de comparaison afin d'examiner s'il existe une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 a) de l'*Accord SCM*. À cette fin, nous examinons tout d'abord le texte de la Loi.

8.21 Aux termes de la Loi, certains revenus sont "exclus" du champ de l'impôt. Pour pouvoir être considérés comme des "revenus extraterritoriaux" "exclus"⁷⁹, les revenus doivent satisfaire à plusieurs conditions qualitatives et prescriptions quantitatives extrêmement sélectives.⁸⁰ Les conditions qualitatives comprennent avant tout la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis⁸¹ et la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.⁸² De plus, la Loi dispose, par exemple, que certains biens sont des "biens exclus"⁸³, qui ne font pas partie des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Il s'agit, entre autres, du "pétrole et [du] gaz (ou tout produit primaire dérivé)" et de "tous bois résineux non travaillés".⁸⁴ La Loi dispose en outre que le Président peut déclarer que certains biens, qui seraient normalement des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sont "disponibles en quantités insuffisantes".⁸⁵ Tant que ces biens sont considérés ainsi, ils ne sont pas traités comme des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et, partant, les revenus tirés de transactions portant sur ces biens ne peuvent pas bénéficier du traitement fiscal prévu par la Loi.

8.22 Comme nous l'expliquons plus loin, les revenus qui ne peuvent pas être considérés comme des revenus extraterritoriaux exclus au sens de la Loi sont assujettis à l'impôt.

8.23 Conformément à la méthode indiquée au paragraphe 8.17, il nous faut examiner si, par essence, cette "exclusion" des "revenus extraterritoriaux" peut être décrite à juste titre comme une situation dans laquelle aucune recette n'est exigible par définition, ou s'il s'agit d'une situation dans laquelle des recettes normalement exigibles sont abandonnées. À cette fin, nous considérons la situation globale comme un tout.

⁷⁹ La Loi définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant les revenus bruts imputables aux recettes brutes du commerce extérieur, c'est-à-dire provenant de la vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" destinés à une utilisation finale hors des États-Unis. Article 3 de la Loi, articles 114 e) et 942 du Code des impôts. La Loi définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant les revenus imposables imputables aux recettes brutes du commerce extérieur. Article 3 de la Loi, articles 941 b) 1) et 942 du Code des impôts. *Supra*, paragraphes 2.4 à 2.6.

⁸⁰ La Loi définit les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant le montant des revenus bruts dont l'exclusion réduit le revenu imposable dans une certaine proportion spécifiée par la Loi. Voir l'article 3 de la Loi, article 941 a) 1) du Code des impôts, *supra*, paragraphe 2.5.

⁸¹ Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 1) B) du Code des impôts relatif à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", ainsi que, par exemple, l'article 942 a) 2) A) i) du Code relatif la définition des "recettes brutes du commerce extérieur".

⁸² Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) C) du Code des impôts relatif à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".

⁸³ Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

⁸⁴ Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

⁸⁵ Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 4) du Code des impôts.

8.24 Nous notons, à cet égard, l'affirmation des États-Unis selon laquelle la notion de "revenu brut" figurant à l'article 61 du Code des impôts ne peut être comprise qu'à la lumière des autres dispositions du Code qui en définissent les termes et l'application et l'article 114 (qui "exclut" du revenu brut les revenus extraterritoriaux à l'"exception" des revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises) fait "partie intégrante" de l'article 61.⁸⁶ Nous considérons cependant comme significative la déclaration des CE, approuvée par les États-Unis, selon laquelle l'article 114 du Code des impôts énonce l'une des exclusions spécifiques de la définition du revenu brut donnée à l'article 61.⁸⁷

8.25 À la lumière de ce qui précède, il nous apparaît clairement que les revenus qui ne peuvent pas être "exclus" du "revenu brut", une fois que les conditions sélectives rigoureuses énoncées dans la Loi sont remplies, n'échappent pas à l'impôt. Ils font partie du revenu brut et ils sont imposables⁸⁸ en vertu des règles fiscales normalement applicables aux États-Unis. Cette opinion n'est pas fondée sur une supposition ou sur l'invention d'un droit de lever des impôts qui est manifestement absent. Elle n'est pas fondée non plus sur une simple présomption ou sur l'affirmation d'une possibilité hypothétique, abstraite, isolée du contexte des règles fiscales applicables aux États-Unis. Au contraire, elle s'appuie sur le fonctionnement effectif du régime fiscal américain. Sur cette base, il est clair, à nos yeux, qu'il existe une règle interne "applicable"⁸⁹ et que la mesure en cause constitue effectivement une dérogation à cette règle. À cet égard, nous croyons comprendre, par exemple, que les revenus perçus par une société américaine dans des transactions qui ne procurent pas des recettes brutes du commerce extérieur ou qui ne portent pas sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises seraient normalement assujettis à l'impôt en vertu de l'article 11 du Code des impôts, lu en parallèle avec ses articles 61 et 63.⁹⁰ Les sociétés étrangères sont imposées aux États-Unis sur leurs revenus "de source américaine" en vertu de l'article 881 du Code des impôts et sur leurs revenus "ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" en vertu de l'article 882 du Code.

8.26. En considérant certains revenus comme "non imposables" sur la base de conditions qualitatives et de prescriptions quantitatives très sélectives, la Loi soustrait en fait ces revenus à la règle applicable dans une autre situation. La délimitation - faite de manière négative par le biais de nombreuses conditions qualitatives (et quantitatives) - des revenus susceptibles d'être "exclus" du "revenu brut" ne peut pas être comprise rationnellement comme une abstraction autonome, mais ne peut l'être au contraire que par comparaison avec une autre situation à laquelle la Loi elle-même fait

⁸⁶ Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 51.

⁸⁷ Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 58, faisant référence à la réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 132.

⁸⁸ Nous notons que, pour bénéficier de "l'exclusion" fiscale, une société étrangère doit choisir l'assimilation aux sociétés américaines, tandis qu'une succursale étrangère d'une société américaine n'a pas à faire ce choix (voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 139 ("... la loi s'applique aux succursales étrangères de sociétés américaines qui produisent hors des États-Unis sans qu'elles aient à faire un choix. Cela tient à ce que, en droit américain, une succursale étrangère d'une société américaine n'est pas considérée comme une entité distincte à des fins fiscales"). Nous notons en outre l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle, si la transaction était effectuée par une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement, et, dans ce cas, la Loi "ne donnerait pas lieu à une subvention parce qu'aucune recette ne serait abandonnée". (réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 122)

⁸⁹ Voir le Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

⁹⁰ Pièce n° 21 des CE et pièce n° 4 des États-Unis. L'article 11 du Code des impôts stipule qu'"un impôt est perçu, pour chaque année fiscale, sur le revenu imposable de chaque société". L'article 61 stipule dans sa partie pertinente que "sauf disposition contraire du présent sous-titre, le revenu brut s'entend de l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la source ..." L'article 63 dispose en général que "le revenu imposable s'entend du revenu brut réduit du montant des déductions autorisées par le présent chapitre".

explicitement référence. Cette autre situation est celle qui existe lorsque les conditions de "l'exclusion" énoncées dans la Loi ne sont *pas* remplies, en particulier lorsque des biens sont destinés à être utilisés *aux* États-Unis ou lorsque la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère n'est pas respectée. Cela nous amène à conclure que l'on est fondé à dire qu'il y a abandon de recettes normalement exigibles.

8.27 Nous ne voyons par ailleurs aucun autre élément qui compenserait cela et qui pourrait raisonnablement nous amener à une autre conclusion. On a beau chercher à discerner une sorte de justification et de cohérence globale dans l'"exclusion" des "revenus extraterritoriaux" qui permette, même hypothétiquement (et nous ne supposons pas que ce serait le cas), de ne pas penser qu'il s'agit de recettes "normalement exigibles", aucune justification de ce genre n'apparaît en l'espèce.

8.28 Ainsi, sans préjuger du statut d'une telle mesure au regard de l'*Accord SMC*, il est manifeste que la Loi ne représente pas une approche cohérente des revenus des sociétés provenant exclusivement d'activités à l'étranger. La conditionnalité est telle que la possibilité de bénéficier de la mesure est en fait soigneusement circonscrite pour faire en sorte qu'elle ne s'applique, par exemple, qu'aux biens, à *certain*s biens - c'est-à-dire *certain*s "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" - produits aux États-Unis ou à l'étranger qui sont destinés à être utilisés hors des États-Unis et qui respectent la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère incluse dans la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. En somme, cela donne à penser simplement que certaines exclusions sont prévues par rapport à ce qui serait normalement le régime d'imposition applicable au revenu considéré.

8.29 Nous ajoutons que, si à notre avis, les termes de l'*Accord SMC* sont suffisamment clairs, leur application aux faits découlant de la multiplicité des régimes des Membres ne va pas de soi. En effet, il peut être particulièrement ardu de discerner ce qui pourrait être considéré comme "la règle interne applicable" dans un régime fiscal particulier. Plus généralement, il peut être assez difficile de discerner ce qui est en quelque sorte l'exception et ce qui est la règle. Mais il est manifeste que les termes de l'*Accord SMC* sont d'application générale: rien ne dit qu'ils ne doivent être appliqués que si les résultats sont évidents. Quoi qu'il en soit, nous ne sommes pas confrontés, dans le présent différend, à une situation aussi complexe. Il ne s'agit pas d'une controverse sur le point de savoir si le verre est à moitié plein ou à moitié vide. Comme nous l'avons dit précédemment, nous avons examiné la forme essentielle et la justification présentée. Ce faisant, nous avons pris en considération des éléments tels que le degré de conditionnalité, l'étendue des limitations et le rapport entre la mesure en cause et le régime général. Ces éléments pris ensemble nous permettent d'évaluer la nature de ce rapport. C'est précisément comme cela que l'on peut émettre le jugement exigé par les termes de l'*Accord SMC*.

8.30 À la lumière de ces considérations, nous estimons que, par le biais de l'"exclusion" fiscale prévue par la Loi, le gouvernement des États-Unis abandonne des recettes qui sont normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii). À notre avis, cela donne lieu à une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.

8.31 Nous rappelons que, dans le rapport qu'il a établi dans le différend initial, l'Organe d'appel s'est référé à plusieurs reprises à la notion de "catégories" de recettes et a indiqué qu'un Membre a "la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes".⁹¹ Devant le présent Groupe spécial, les parties ont émis des opinions divergentes sur l'utilité et le sens du terme "catégories" de recettes employé par l'Organe d'appel. Elles n'étaient pas d'accord sur la nature des "catégories" qui pouvaient être exclues du champ de l'impôt d'une manière compatible avec les règles de l'OMC et sur le point de savoir si les revenus extraterritoriaux (ou les revenus du commerce extérieur ou encore les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) constituent une telle "catégorie".

⁹¹ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, notamment paragraphes 90, 98 et 99, et 120.

8.32 Nous passons maintenant à la question de savoir si l'emploi du terme "catégorie" modifierait en quoi que ce soit la nature de notre analyse à ce stade. Toutefois, avant d'examiner cette question, nous observons que la notion de "catégories" de recettes à laquelle s'est référée l'Organe d'appel ne figure pas dans les termes mêmes du traité. Nous notons en outre que l'Organe d'appel a souligné que, quelle que soit la "catégorie" de recettes considérée, un Membre doit de toute façon respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC.⁹²

8.33 Selon les États-Unis, l'exclusion prévue par la Loi est justifiée par le souci "d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués".⁹³ Ils affirment que la Loi exclut les revenus extraterritoriaux du revenu brut et que cela constitue un point de référence normatif défini pour l'imposition des revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger.⁹⁴ Ils font valoir qu'en excluant les revenus extraterritoriaux du revenu brut, les États-Unis exercent leur pouvoir souverain de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes et que les revenus extraterritoriaux sont une "catégorie" qui peut être exclue du champ de l'impôt d'une manière compatible avec les règles de l'OMC.⁹⁵ Les Communautés européennes font valoir quant à elles que, si les revenus de source étrangère peuvent être une "catégorie" générale que les Membres de l'OMC ont la possibilité de ne pas imposer, les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas des revenus de source étrangère.⁹⁶ Selon elles, les "revenus extraterritoriaux" (et à plus forte raison les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) ne constituent pas une catégorie générale de revenus qu'un Membre peut décider de ne pas imposer conformément à l'*Accord SMC*.⁹⁷ D'après les Communautés européennes, la Loi ne définit pas qualitativement une classe ou une catégorie de revenus qui est exclue du champ de l'impôt. Elle énonce plutôt des conditions régissant la non-imposition partielle d'une certaine quantité de revenus qui seraient normalement imposés.⁹⁸

8.34 Compte tenu des faits de la cause, nous croyons comprendre que les États-Unis avancent en fait qu'ils peuvent tout simplement exclure certains revenus du revenu brut et que, s'ils le font, les "revenus exclus" ne sont pas "normalement exigibles", par définition, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.⁹⁹ Il découle de cet argument qu'ils peuvent exclure ainsi du "revenu brut" *n'importe quelle* "catégorie" de revenus¹⁰⁰ et qu'il n'y aurait *jamais* abandon de recettes normalement exigibles au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Nous croyons comprendre aussi qu'ils soutiennent que, en tout état de cause, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" s'applique à une "catégorie" de revenus (provenant de "transactions effectuées à l'étranger") qui peut être exclue dans le respect des obligations des États-Unis au regard de l'OMC.

8.35 À notre avis, malgré la particularité du terme "catégories", il n'y a pas de raison que l'analyse faite précédemment ne soit pas tout aussi applicable, même si l'on considère le lien entre les mesures fiscales selon cet élément descriptif particulier.

8.36 Ainsi, nous examinons d'abord l'argument des États-Unis selon lequel ils peuvent tout simplement exclure certains revenus du revenu brut et, s'ils le font, les "revenus exclus" ne sont pas "normalement exigibles", par définition, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.¹⁰¹ Le

⁹² Voir le rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

⁹³ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 116.

⁹⁴ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 79.

⁹⁵ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 83.

⁹⁶ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 59.

⁹⁷ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 60.

⁹⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 57 et 61.

⁹⁹ Nous nous référons aussi à notre résumé des arguments des États-Unis, *supra*, paragraphes 8.6 et 8.7.

¹⁰⁰ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 77.

¹⁰¹ *Supra*, paragraphes 8.33 et 8.34.

raisonnement que nous avons appliqué précédemment s'applique en fait de la même façon à cet argument.¹⁰² La situation est certes différente d'un point de vue linguistique, mais le fond reste le même. Là aussi, cela revient en fait simplement à affirmer que ce qui est prétendument des recettes normalement exigibles, n'a jamais été exigible en premier lieu, bien que cela soit libellé de manière à les présenter comme une "catégorie".

8.37 Dans ce contexte, nous estimons que l'argument des États-Unis consistant à dire que la définition révisée du revenu brut donnée dans la Loi constitue la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis et que, dès lors que des revenus sont "exclus" du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut – et partant, pas d'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC* – est une thèse très formaliste qu'il est difficile de concilier avec le texte et le contexte de l'article 1.1 a) 1) ii) compte tenu de l'objet et du but de l'*Accord SMC*. Pour donner à l'article 1.1 de l'*Accord* le sens et l'effet qui conviennent, nous devons examiner s'il y a abandon de recettes "normalement exigibles" en nous fondant sur des réalités concrètes et en évitant le formalisme pur.

8.38 Cela étant, nous notons que, même en suivant l'approche très formaliste préconisée devant nous par les États-Unis la Loi, telle qu'elle est libellée, ne permet de tirer aucune conclusion. À l'article 114 a), il est dit que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux". À l'article 114 b), il est dit que cette "exclusion" ne s'applique pas à certains revenus extraterritoriaux. Puis à l'article 114 e), on lit que les "revenus extraterritoriaux" sont définis comme étant "le *revenu brut* du contribuable imputable à des recettes brutes du commerce extérieur". (pas d'italique dans l'original) De plus, la Loi définit les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" comme étant "le montant des *revenus bruts* dont l'*exclusion* réduit le revenu imposable du contribuable ...".¹⁰³ (pas d'italique dans l'original) Ainsi, le texte même de la Loi semble indiquer de diverses façons que les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut, bien qu'ils constituent aussi une partie du revenu brut qui peut être ou ne pas être exclue. Nous pensons qu'il n'est pas possible de déterminer, à partir du texte de la Loi, si les revenus extraterritoriaux sont effectivement "exclus" du revenu brut ou s'ils constituent plutôt un "revenu brut" qui peut être "exclu" si certaines conditions sont remplies.¹⁰⁴

8.39 Surtout, nous soulignons les implications systémiques dangereuses de l'approche préconisée par les États-Unis dans la présente procédure et l'effet délétère qu'une telle approche aurait sur les fondements juridiques de l'*Accord SMC*. La réponse des États-Unis à la question du Groupe spécial, sur le point de savoir s'il y aurait, à leur avis, abandon de recettes "normalement exigibles", au sens de l'article 1.1 de l'*Accord* si leur législation disposait que "le revenu brut ne comprend pas les revenus générés par des activités d'exportation", est particulièrement révélatrice à cet égard. Les États-Unis ont dit que "le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) ii) indique que, dans ce cas, il n'y aurait pas de contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) car les recettes fiscales provenant des activités d'exportation ne seraient pas "normalement exigibles" en vertu de la loi du Membre, qui est le point de référence normatif pour une analyse au titre de l'article premier".¹⁰⁵ Si l'on poussait à l'extrême la logique de cet argument, cela reviendrait à dire qu'un gouvernement peut décider d'accorder des contributions financières sous la forme d'incitations fiscales simplement en modulant les "limites

¹⁰² *Supra*, paragraphes 8.23 et suivants.

¹⁰³ Article 3 de la Loi; article 941 a) 1) du Code des impôts.

¹⁰⁴ De plus, les "revenus du commerce extérieur" – définis dans la Loi comme étant les "revenus imposables" provenant des recettes brutes du commerce extérieur (article 3 de la Loi; article 941 b) 1) du Code) – peuvent être en partie "exclus" en tant que "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". Voir l'article 3 de la Loi, article 941 a) 1) C) du Code. Nous lisons aussi dans la Loi (article 3; article 943 b) 4) du Code) que "l'article 114 ne sera pas pris en compte pour déterminer le montant des revenus bruts ou des revenus du commerce extérieur provenant de toute transaction".

¹⁰⁵ Réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 62.

extérieures" de sa "compétence fiscale" ou en modifiant la définition de la base d'imposition en fonction de toute "exclusion", "exemption" ou "exception" qu'il souhaite appliquer, de sorte qu'il ne pourrait *jamais* y avoir d'abandon de recettes "normalement exigibles". Cela aurait pour effet de rendre "redondant ou inutile" le paragraphe ii) de l'article 1.1 a) 1) de l'*Accord SMC*¹⁰⁶ et ce n'est pas la conséquence à tirer de la disposition indiquant ce qui constitue l'une des formes de "contribution financière" énumérées à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. De surcroît, les conséquences de ce raisonnement videraient de sa substance l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* car il ne pourrait jamais y avoir, dans ce cas, de subvention subordonnée aux exportations sous forme de contribution financière impliquant l'abandon de recettes normalement exigibles. En tant que tel, ce raisonnement contredit fondamentalement ce qui peut être considéré comme l'objet et le but de l'*Accord*, qui sont d'assujettir à des disciplines les subventions faussant les échanges de nature à assurer la sécurité des attentes des Membres par des dispositions juridiquement contraignantes. Il est évident à cet égard que l'interprétation avancée par les États-Unis serait incompatible avec cet objet et ce but, car elle donnerait aux gouvernements carte blanche pour échapper à toute discipline effective, ce qui engendrerait une incertitude et une imprévisibilité fondamentales.¹⁰⁷ En somme, une telle approche viderait de leur substance les disciplines de l'*Accord SMC* en matière de subventions.¹⁰⁸

8.40 Nous passons maintenant à l'argument des États-Unis selon lequel, en tout état de cause, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" s'applique à une "catégorie" de revenus (provenant de "transactions effectuées à l'étranger") qui peuvent être exclus dans le respect des obligations des États-Unis au regard de l'OMC.¹⁰⁹ Même à supposer que les revenus imputables à des "transactions effectuées à l'étranger" puissent constituer une "catégorie" de revenus susceptibles d'être exclus d'une manière conforme aux règles de l'OMC (question que nous n'avons pas à trancher et que nous ne

¹⁰⁶ Il est bien établi qu'un interprète n'est pas libre d'adopter une interprétation qui aurait pour résultat de rendre redondants ou inutiles des clauses ou des paragraphes entiers d'un traité. Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, WT/DS46/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 179 et note 110.

¹⁰⁷ À cet égard, le Groupe spécial chargé de l'affaire *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils* a noté que "... l'objet et le but de l'Accord SMC pourraient plus justement être résumés comme étant l'établissement de disciplines multilatérales en partant du principe que certaines formes d'intervention des pouvoirs publics faussent le commerce international, [ou] peuvent fausser [le commerce international]", WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 9.119. Notre conception de l'objet et du but de l'*Accord SMC* est corroborée aussi par le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 157, où il est question de "la capacité d'une "contribution financière" de fausser les échanges".

¹⁰⁸ En réponse à la même question n° 20 du Groupe spécial, les États-Unis ont déclaré qu'"une interprétation plus large du texte pourrait amener à constater qu'une exclusion prévue dans une règle générale constituerait une contribution financière si l'exception ne s'appliquait expressément qu'à un groupe spécifique ... Si le Groupe spécial devait appliquer en l'espèce notre principe élargi, nous ne pensons pas que l'exclusion prévue par la Loi serait spécifique au sens de l'article 2.3 car, pour les raisons susmentionnées, elle n'est ni subordonnée aux exportations ni subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" (réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 60). Nous ne pensons pas non plus que cette approche – qui revient à déterminer s'il y a une contribution financière aux fins de l'article 1.1 en examinant s'il y a une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 de l'*Accord SMC* – constitue une interprétation acceptable du rapport entre ces dispositions. Nous notons cependant que l'argument des États-Unis serait défaillant même sur la base de leur propre théorie. Comme nous l'indiquons plus loin dans notre examen au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord (infra)*, paragraphes 8.64 et suivants), nous considérons que le fait que la subvention ne peut être obtenue que pour des transactions portant sur des biens destinés à être utilisés hors des États-Unis fait qu'elle est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Nous rappelons que, conformément à l'article 2.3 de l'*Accord SMC*, toute subvention relevant des dispositions de l'article 3 "sera réputée être spécifique". Ainsi, suivant le raisonnement des États-Unis, la subvention serait spécifique au sens de l'article 2 et, en tant que telle, elle constituerait une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord*. Toutefois, nous ne souscrivons certainement pas à l'approche des États-Unis.

¹⁰⁹ *Supra*, paragraphe 8.33.

tranchons pas en l'espèce), les États-Unis n'excluent pas en fait la totalité des revenus imputables à des "transactions effectuées à l'étranger" - ou ne renoncent pas à un droit de percevoir des recettes qu'ils auraient "normalement" perçues sur ces revenus - mais ils excluent seulement une partie de certains revenus qui satisfont à des conditions qualitatives et à des prescriptions quantitatives très sélectives et qui sont imputables uniquement à certaines transactions effectuées "à l'étranger" *qui remplissent les conditions requises* (d'après leur propre description de la Loi).¹¹⁰ Nous notons, par exemple, que les revenus tirés de transactions effectuées "à l'étranger" qui ne portent pas sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ou qui ne procurent pas des recettes brutes du commerce extérieur ne pourraient pas bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi. Ainsi, les revenus tirés de transactions portant sur des biens destinés à une utilisation finale *aux États-Unis* (indépendamment du lieu où ils sont fabriqués ou produits) et sur des biens qui ne respectent pas la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne rempliraient pas les conditions requises. La Loi énonce des restrictions supplémentaires concernant le type de biens et de transactions qui procureraient des revenus remplissant les conditions requises pour bénéficier de l'exclusion.¹¹¹

8.41 Par conséquent, même si l'on applique le terme de "catégorie" à la mesure en question, cette distinction linguistique ou formelle ne modifie en rien la substance du rapport effectif entre la mesure en cause et le régime fiscal applicable par défaut, tel qu'il a été décrit précédemment. L'emploi de ce terme ne modifie en rien ce rapport quant au fond. Il n'apporte pas non plus d'éléments nouveaux ou une justification de la mesure en cause qui en modifient le caractère essentiel.

8.42 Que l'on nie purement et simplement que des recettes sont normalement exigibles ou que l'on qualifie de "catégorie" ce qui est "exclu", dans les deux cas, cela revient à exprimer une opinion péremptoire qui ignore, pour ainsi dire par définition, le contexte effectif dans lequel s'inscrit la mesure. Les deux arguments sont viciés, en fait, à notre avis, pour les mêmes raisons.

8.43 Nous concluons donc que l'exclusion du champ de l'impôt aux États-Unis de certains revenus sur la base des conditions qualitatives et des prescriptions quantitatives très sélectives énoncées dans la Loi relatives à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et des "recettes brutes du commerce extérieur" – qui déterminent quels revenus peuvent être considérés comme des "revenus extraterritoriaux", des "revenus du commerce extérieur" ou des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – aboutit à l'abandon de recettes "normalement exigibles" et donne lieu de ce fait à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.¹¹²

¹¹⁰ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 114. Dans leur déclaration orale, annexe D-3 paragraphe 48, les États-Unis disent également que l'exclusion des revenus extraterritoriaux s'applique aux revenus provenant "*d'une vaste gamme de transactions se déroulant à l'étranger*". (pas d'italique dans l'original)

¹¹¹ Voir *supra*, paragraphes 2.6 et 2.7.

¹¹² Nous tenons à souligner que nous ne fondons pas notre constatation sur le point de savoir si la Constitution des États-Unis ou le Code des impôts peuvent ou non exiger ou permettre l'établissement ou le maintien par les États-Unis d'un système d'imposition mondiale; nous ne nous prononçons pas non plus sur l'opinion exprimée par les États-Unis, selon laquelle le régime instauré par la Loi introduit des aspects "territoriaux" dans leur système fiscal. Voir, par exemple, les observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 56. En fait, nous ne jugeons pas nécessaire, pour arriver à cette constatation, de supposer dans l'abstrait que, ou de formuler un avis sur le point de savoir si ou dans quelle mesure, les États-Unis "imposent *tous* les revenus" (voir, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 12), ou sont obligés de, ou autorisés à, le faire par leur législation. En ce qui concerne la question de savoir si les États-Unis maintiennent ou non un système fiscal "mondial", nous rappelons que les Communautés européennes citent plusieurs ouvrages traitant de la fiscalité aux États-Unis ainsi qu'une étude effectuée par le Trésor des États-Unis en décembre 2000 à l'appui de leur affirmation selon laquelle les États-Unis eux-mêmes ont reconnu que le système d'imposition mondial était maintenu, même après la promulgation de la Loi (réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, paragraphe 131, se référant à

ii) *Avantage*

8.44 Ayant constaté que l'"exclusion" fiscale prévue par la Loi donne lieu à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) de l'*Accord SMC*, nous devons examiner si un avantage est ainsi conféré au sens de l'article 1.1 b) de l'*Accord*.

8.45 Nous rappelons qu'il a été estimé que le terme "avantage" impliquait "une sorte de comparaison" et que:

"Il doit en être ainsi, car il ne peut pas y avoir "avantage" pour le bénéficiaire si, avec la "contribution financière", celui-ci n'est pas "mieux loti" qu'en l'absence de contribution."¹¹³

8.46 En vertu de la Loi, un contribuable qui effectue une transaction remplissant les conditions requises peut exclure de son revenu brut les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et, par conséquent, il n'a pas à payer un certain montant d'impôts qu'il aurait dû payer normalement au gouvernement des États-Unis. Il est donc "mieux loti" qu'en l'absence de la contribution, c'est-à-dire que s'il avait été dans une autre situation dans laquelle les conditions d'obtention du traitement fiscal prévu par la Loi n'auraient pas été remplies, de sorte qu'il aurait été assujéti aux règles fiscales normalement applicables aux États-Unis. Nous sommes d'avis que le traitement fiscal prévu par la Loi confère un avantage.

8.47 De plus, les arguments des États-Unis concernant l'existence d'une subvention se limitent à l'affirmation qu'il n'y a pas abandon de recettes "normalement exigibles". Les États-Unis ne contestent pas expressément que, s'il y a abandon de recettes "normalement exigibles", ces règles d'imposition confèrent un avantage.

8.48 Nous constatons donc qu'il existe une contribution financière conférant un avantage et que, de ce fait, il existe une subvention au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.¹¹⁴

la pièce n° 22 des CE). Les États-Unis contestent ces éléments de preuve et allèguent qu'ils sont antérieurs à la Loi ou qu'ils contiennent des passages que les Communautés européennes n'ont pas cités et qui réfutent les arguments des CE (observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphes 53 à 60).

Nous ne nous fondons pas non plus sur l'élément de preuve présenté par les Communautés européennes, selon lequel un rapport budgétaire du Congrès des États-Unis (première communication des CE, annexe A-1, paragraphe 21; communication présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 88 à 95) indiquait que la mesure entraînerait une diminution des recettes fiscales, mais nous prenons note de la réponse des États-Unis, selon laquelle la référence à ce rapport est fallacieuse car il compare les recettes fiscales dans le cadre de la Loi et dans le cadre du régime FSC et de l'ancien système d'imposition mondial (première communication des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 106), et "... les pertes de recettes estimatives découlant de la Loi sont indépendantes des pertes de recettes découlant du régime FSC antérieur et sont supérieures à celles-ci". (réponse des États-Unis à la question n° 2 des CE, annexe F-4)

¹¹³ Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils ("Canada – Aéronefs")*, WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 157.

¹¹⁴ Une subvention ne relève des dispositions de l'*Accord SMC* que si elle est spécifique au sens de l'article 2. L'article 2.3 dispose cependant que "[t]oute subvention relevant des dispositions de l'article 3 sera réputée être spécifique". C'est pourquoi nous passons directement à l'analyse de la question de savoir si la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation et à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3 de l'*Accord*.

- c) Question de savoir si la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*

8.49 Ayant déterminé qu'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*, nous examinons maintenant si la subvention est subordonnée aux exportations, c'est-à-dire si l'"exclusion" du champ de l'impôt est "subordonnée ... aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.¹¹⁵

8.50 Les Communautés européennes affirment que la subvention "de base"¹¹⁶, prévue pour des biens produits aux États-Unis, est prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* parce qu'elle n'est applicable qu'aux bénéficiaires provenant de transactions à l'exportation. De l'avis des CE, le fait qu'il y a d'autres moyens de bénéficier de l'exclusion – par exemple, en fabriquant et en vendant à l'étranger, ou en vendant des services à l'étranger – ne diminue en rien la subordination aux exportations de la subvention dans le cas de biens produits aux États-Unis.¹¹⁷

8.51 Les États-Unis soutiennent que, pour être incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, la subordination aux résultats à l'exportation doit être une condition à remplir pour obtenir la subvention.¹¹⁸ Par conséquent, selon eux, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par Loi n'est subordonnée aux exportations ni telle qu'elle est libellée¹¹⁹, ni telle qu'elle est appliquée.¹²⁰ Les États-Unis soutiennent que la Loi prévoit une exclusion unique qui s'applique à différents types de transactions à l'étranger, et qui vise des situations différentes.¹²¹ L'exclusion des revenus extraterritoriaux est justifiée par le souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués.¹²² Selon les États-Unis, l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée aux exportations parce qu'elle s'applique à des revenus provenant d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger qui ne sont absolument pas liées à l'exportation de produits américains.¹²³ En particulier, les contribuables américains peuvent percevoir de tels revenus en fabriquant et en vendant à l'étranger.¹²⁴ Les États-Unis affirment que même certaines transactions réalisées sur le marché intérieur (par exemple, la vente sur le marché intérieur de produits destinés à être utilisés hors des États-Unis) permettent de bénéficier de l'exclusion.¹²⁵ Ainsi, selon eux, bien que les exportateurs fassent manifestement partie des contribuables qui peuvent se prévaloir de l'exclusion, celle-ci ne satisfait pas au sens ordinaire du critère de subordination énoncé dans le texte de l'article 3.1 a).¹²⁶

¹¹⁵ Nous rappelons les raisons expliquant l'ordre dans lequel nous procédons à notre analyse au titre de l'article 3.1 a), (*supra*, paragraphe 8.2) c'est-à-dire en commençant par les articles 1^{er} et 3 de l'*Accord SMC*, et non par les questions soulevées au titre de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord*.

¹¹⁶ Voir *supra*, note 62, les arguments des CE concernant la subvention "de base" et la subvention "élargie" prévues par la Loi.

¹¹⁷ Par exemple, communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 101 et 102.

¹¹⁸ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 109 et 135. Les États-Unis citent le rapport de l'Organe d'appel *Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile ("Canada - Automobiles")*, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 100.

¹¹⁹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 112 à 114.

¹²⁰ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 115 à 127.

¹²¹ Observation des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 1.

¹²² Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 116.

¹²³ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 118 à 120.

¹²⁴ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 88 et 89.

¹²⁵ Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9.

¹²⁶ Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9.

8.52 Par conséquent, le désaccord entre les parties tient essentiellement au fait que les États-Unis soutiennent que l'exclusion des revenus "extraterritoriaux" n'est pas subordonnée aux exportations parce que ces revenus peuvent être obtenus de diverses manières hormis l'exportation de produits américains, tandis que les Communautés européennes affirment que la subvention est subordonnée aux exportations dans le cas de biens produits aux États-Unis parce qu'elle est conditionnée par les exportations.

8.53 Nous devons donc nous demander si la Loi comporte des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription contenue dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et des "recettes brutes du commerce extérieur", selon laquelle les biens doivent être détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement *hors* des États-Unis. La question précise qui se pose à nous est de savoir si l'exportation de biens américains est une "condition" à remplir pour satisfaire à la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis", et, par conséquent, pour obtenir la subvention. Comme toujours, le point de départ de notre analyse est le texte de l'*Accord SMC*. L'article 3.1 a) dispose, dans sa partie pertinente, que:

"Exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture, les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées:

- a) subventions subordonnées, en droit ou en fait⁴, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I⁵;

⁴ Cette condition est remplie lorsque les faits démontrent que l'octroi d'une subvention, sans avoir été juridiquement subordonné aux résultats à l'exportation, est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues. Le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation au sens de cette disposition.

⁵ Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord."

8.54 En examinant si l'exclusion du revenu brut des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est "subordonnée ... aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a), nous rappelons que le sens du terme "subordonné" dans cette disposition est "conditionnel" ou "dépendant pour exister de".¹²⁷ Nous rappelons aussi que le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination *de jure* et *de facto*.¹²⁸ Il y a cependant une différence en ce qui concerne les éléments de preuve pouvant être utilisés pour établir qu'une subvention est subordonnée aux exportations.¹²⁹ Nous croyons comprendre que les Communautés européennes allèguent qu'il y a une subordination *de jure*, contestant la législation "en tant que telle".¹³⁰ Nous procéderons à notre examen en conséquence.

¹²⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs, supra*, note 113, paragraphe 166.

¹²⁸ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs, supra*, note 113, paragraphe 167.

¹²⁹ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs, supra*, note 113, paragraphe 167.

¹³⁰ Réponse des CE à la question n° 2 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 6. Nous notons la déclaration des CE selon laquelle "[u]ne plainte portée contre une loi impérative qui n'est pas encore pleinement

8.55 Nous rappelons l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle "l'existence d'une subordination *de jure* aux exportations" est démontrée sur la base du libellé de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent¹³¹, et non par rapport à la "configuration globale des faits constituant et entourant l'octroi de la subvention".¹³² L'Organe d'appel a récemment affirmé, par ailleurs,

"qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure".¹³³

8.56 Appliquant ces principes au cas d'espèce, nous examinerons si la subordination aux exportations ressort des termes de la Loi ou si elle découle nécessairement, par déduction, des termes effectivement employés dans la Loi.

8.57 Nous examinons tout d'abord le texte de la Loi. Nous notons que, d'après la Loi, les "revenus extraterritoriaux" s'entendent "du revenu brut du contribuable imputable aux recettes brutes du commerce extérieur ... du contribuable".¹³⁴ Les "revenus du commerce extérieur" sont les revenus imposables du contribuable imputables aux recettes brutes du commerce extérieur.¹³⁵ Les "recettes brutes du commerce extérieur" s'entendent généralement: "des recettes brutes du contribuable provenant - A) de la vente, de l'échange ou de toute autre forme de cession de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, [ou] B) de la location-vente ou de la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises destinés à être utilisés par le preneur hors des États-Unis, ...".¹³⁶ L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes que le contribuable tire d'une transaction si les biens de commerce extérieur (ou les services) remplissant les conditions requises sont destinés à une utilisation finale aux États-Unis.¹³⁷ La Loi définit les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" comme étant des biens:

"A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis,

B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et

C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imposables

appliquée ne peut en tout état de cause être jugée que sur la base du texte et de faits évidents". Voir la réponse des CE à la question n° 2 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 10.

¹³¹ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 167.

¹³² *Ibid.*

¹³³ Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Automobiles*, *supra*, note 118.

¹³⁴ Article 3 de la Loi; article 114 e) du Code des impôts.

¹³⁵ Article 3 de la Loi; article 941 b) du Code des impôts.

¹³⁶ Article 3 de la Loi; article 942 a) 1) du Code des impôts.

¹³⁷ Article 3 de la Loi; article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.

- i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
- ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à l'article 263A) employée hors des États-Unis.¹³⁸

8.58 Nous constatons que le texte de la Loi limite la définition des "recettes brutes du commerce extérieur" et des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" – qui détermine quels revenus seront considérés comme des "revenus extraterritoriaux", des "revenus du commerce extérieur" ou des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – aux biens destinés à une utilisation finale *hors des États-Unis*. La subvention ne peut donc être obtenue qu'au titre de revenus tirés de transactions portant sur de tels biens.

8.59 La définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" s'applique aux biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits *à l'intérieur ou hors* des États-Unis. Le fait que cette définition désigne les biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits *à l'intérieur ou hors des États-Unis* est, selon eux, "l'aspect le plus important de la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".¹³⁹ De l'avis des États-Unis, cela montre que la Loi s'applique de la même manière à toutes les transactions réalisées à l'étranger, que les biens soient produits aux États-Unis ou à l'étranger¹⁴⁰ et nous croyons comprendre qu'ils font valoir que cela signifie en substance que le traitement fiscal prévu par la Loi n'est pas subordonné aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

8.60 Nous ne partageons pas ce point de vue. Nous estimons que le texte de la Loi indique clairement que la subvention ne peut pas être obtenue eu égard à des biens produits *aux États-Unis* sont vendus pour être utilisés *aux États-Unis* et qu'il découle nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la Loi que:

- des biens produits hors des États-Unis ne permettent de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi que s'ils sont, *entre autres*, destinés à être utilisés hors des États-Unis.
- des biens produits aux États-Unis ne permettent de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi que s'ils sont, *entre autres*, destinés à être utilisés hors des États-Unis.

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

8.61 Nous prenons note de l'argument des États-Unis selon lequel les fabricants américains peuvent percevoir des revenus extraterritoriaux sans exporter, puisqu'ils ont la possibilité de produire

¹³⁸ Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) du Code des impôts.

¹³⁹ Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 46.

¹⁴⁰ Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 44.

et de vendre hors des États-Unis.¹⁴¹ Le fait que des entités effectuant des transactions portant sur des biens aux États-Unis pourraient choisir d'acquérir ces biens hors des États-Unis et de réaliser des transactions exclusivement hors des États-Unis ne modifie en rien, à nos yeux, la réalité fondamentale, à savoir que, pour des biens produits aux États-Unis, l'exportation est une condition préalable nécessaire pour bénéficier de la subvention prévue par la Loi, en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis".

8.62 Les États-Unis soulignent que la subvention peut aussi être obtenue, dans le cadre du régime, pour des biens produits hors des États-Unis à condition que les transactions portent sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils affirment que la subvention n'est pas subordonnée aux exportations parce qu'elle peut être obtenue par des personnes autres que des exportateurs. À l'inverse, les Communautés européennes soutiennent qu'il n'est pas nécessaire de démontrer que toutes les subventions prévues par la Loi dépendent des exportations¹⁴², et qu'une subvention qui est subordonnée aux exportations dans certains cas ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres cas où il n'est pas besoin d'exporter.

8.63 Aux fins de notre analyse, et conformément à l'opinion exprimée par les deux parties¹⁴³, nous supposons, pour les besoins de l'argumentation, qu'il peut y avoir une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* même dans le cas où une contribution financière confère un avantage concernant exclusivement les biens produits hors du territoire du Membre qui accorde cette contribution financière. Comme il n'est pas nécessaire de résoudre cette question pour trancher le présent différend, nous n'avons pas à nous prononcer sur ce point.¹⁴⁴

8.64 Nous ne croyons pas qu'il soit nécessaire que la Loi prévoit exclusivement des subventions dépendant des exportations pour constater qu'elle prévoit une catégorie définie de subventions - pour les biens produits aux États-Unis - qui sont des subventions à l'exportation prohibée, car pour cette catégorie définie, la Loi impose inévitablement et invariablement la condition qu'il y ait des exportations.¹⁴⁵ Le fait que la Loi prévoit aussi des subventions pour les biens produits hors des États-Unis -qui n'ont pas à être exportés des États-Unis en raison de la seule prescription exigeant l'utilisation à l'étranger pour bénéficier de la subvention -n'infirme pas, à notre avis, la subordination aux exportations que nous constatons pour ce qui est des biens produits aux États-Unis. Notre opinion selon laquelle des subventions subordonnées aux exportations peuvent exister dans le cadre d'un

¹⁴¹ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 88 et 89.

¹⁴² Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 96.

¹⁴³ Voir la réponse des CE à la question n° 43 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 149 et suivants et la réponse des États-Unis à la question n° 43 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 101 et suivants.

¹⁴⁴ Si, toutefois, une subvention au sens de l'article premier *était* limitée à une contribution financière accordée par un Membre uniquement pour les biens produits sur son territoire, la possibilité de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi pour les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens produits à l'étranger ne constituerait pas une subvention au sens de l'article premier. Cela rendrait nul et non avenu l'argument des États-Unis selon lequel la "subvention" n'est pas subordonnée aux exportations en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis" au motif qu'elle peut aussi être obtenue pour des biens qui sont produits et vendus hors des États-Unis et ne sont donc pas exportés des États-Unis.

¹⁴⁵ À notre avis, notre conclusion est étayée par l'exemple suivant. Supposons que les "biens produits hors des États-Unis" (par exemple, des grille-pain) sont les "biens A" et que les "biens produits aux États-Unis" (par exemple, des avions) sont les "biens B". Sur cette base, la prescription de la Loi exigeant l'utilisation hors des États-Unis revient à stipuler qu'il n'est pas nécessaire que les "biens A" (les grille-pain) soient exportés des États-Unis, tandis que les "biens B" (les avions) doivent être destinés à être utilisés hors des États-Unis (c'est-à-dire doivent être exportés des États-Unis) pour pouvoir bénéficier de la subvention prévue par la Loi. À notre avis, cela équivaut à une disposition qui fait de l'exportation une condition nécessaire pour bénéficier de la subvention pour les "biens B" (les avions), mais pas pour les "biens A" (les grille-pain).

régime de subventions plus large est corroborée par le raisonnement de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs*. L'Organe d'appel a déclaré alors que:

"[I]l est fait que certaines des contributions de PTC, dans certains secteurs industriels, ne sont *pas* subordonnées aux résultats à l'exportation ne signifie pas nécessairement qu'il en va de même pour toutes les contributions de PTC. Il suffit de montrer qu'une ou que certaines contributions de PTC constituent bien des subventions "subordonnées ... en fait ... aux résultats à l'exportation".¹⁴⁶

Ainsi, la subordination aux exportations de la subvention accordée pour les avions de transport régional n'était pas infirmée par le fait que la subvention accordée pour d'autres produits/secteurs ne dépendait pas des exportations.

8.65 Nous rappelons qu'en réponse à une question du Groupe spécial, les États-Unis ont établi une analogie entre la subordination aux exportations et la spécificité au sens de l'*Accord SMC*, faisant valoir que de même qu'"en général, pour faire en sorte qu'une subvention spécifique ne le soit plus, il faut élargir l'ensemble des utilisateurs ou des bénéficiaires"¹⁴⁷, "pour remédier à une subvention à l'exportation, il faut faire en sorte que l'avantage soit accordé à un groupe plus large que celui des seuls exportateurs, c'est-à-dire à un groupe non spécifique".¹⁴⁸ Même si l'élargissement du groupe des bénéficiaires peut être un moyen de supprimer la spécificité d'une subvention, nous ne pensons pas que ce raisonnement puisse s'appliquer à la subordination aux exportations.

8.66 À notre avis, l'analogie avec la spécificité établie par les États-Unis n'est absolument pas valable en l'espèce. Dans le cas de la spécificité, ce qui pourrait être qualifié, de manière approximative et purement formelle, d'"élargissement" ne peut masquer le fait que, en substance, l'"élargissement" de la subvention elle-même modifie en soi effectivement, intrinsèquement et invariablement la nature de la subvention en question. Une subvention spécifique est, par définition, une subvention qui n'est accordée qu'à une entreprise ou à une branche de production particulière ou à un groupe d'entreprises ou de branches de production particulier.¹⁴⁹ En "élargissant" l'octroi de la subvention à un groupe d'utilisateurs ou de bénéficiaires suffisamment vaste pour satisfaire au critère de non-spécificité, un Membre cesse *nécessairement*, par-là même, de l'accorder en tant que subvention spécifique. La spécificité et la non-spécificité ne peuvent en aucun cas coexister objectivement. Le fait d'accorder une subvention non spécifique exclut en soi toute la spécificité. La spécificité est tout simplement supprimée.

8.67 Ce n'est pas du tout ce dont il s'agit en l'espèce. En effet, nous avons affaire à un "élargissement" qui ne supprime pas fondamentalement l'existence objective de la subordination aux exportations. Le fait qu'une autre forme d'activité économique relative à des biens produits hors du territoire du Membre concerné bénéficie aussi d'une subvention ne supprime nullement, en soi, la subordination aux exportations. Il est parfaitement concevable que les deux coexistent. Cela témoigne du fait essentiel que, dans ce cas, les "exportations" n'ont un sens que dans le contexte de la vente ou de la consommation de biens produits sur le territoire du Membre. Dans la pratique courante, ces biens peuvent être soit exportés soit vendus sur le marché intérieur. Il n'y a pas d'autre possibilité de les vendre ou de les consommer. Dès lors que le traitement des biens produits dans le pays est différencié selon qu'ils sont exportés (octroi d'une subvention) ou vendus sur le marché intérieur (pas de subvention), l'octroi de la subvention est subordonné aux exportations. C'est la différence déterminante.

¹⁴⁶ Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 179.

¹⁴⁷ Réponse des États-Unis à la question n° 21 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 72.

¹⁴⁸ *Ibid.*, paragraphe 73.

¹⁴⁹ Voir l'article 2.1 de l'*Accord SMC*.

8.68 Il n'est guère possible de "remédier" à une situation qui est due – et qui est liée – essentiellement au traitement différencié appliqué à la vente de produits d'origine nationale en accordant des subventions à des activités économiques qui ne font même pas intervenir, en premier lieu, les biens produits sur le territoire d'un Membre. D'ailleurs, si l'on analyse les choses du point de vue du Membre qui accorde la subvention, la notion d'"exportation" n'apparaît même pas dans le cas de biens qui ne sont pas eux-mêmes produits sur le territoire du Membre en question.¹⁵⁰ Les États-Unis semblent soutenir en fait que l'octroi d'une subvention en faveur d'une activité économique qui n'a aucun rapport avec une activité d'exportation – toute exportation étant même exclue de cette activité – peut véritablement supprimer la subordination aux exportations. Cette interprétation semble manifestement déraisonnable. Cela étant, elle aurait aussi pour effet pratique de rendre inefficaces et inutiles les disciplines de l'*Accord SMC*.

8.69 C'est là une évidence. Si l'octroi d'une telle subvention - sans aucun rapport avec des biens susceptibles, en principe, d'être exportés - pouvait "remédier" à la subordination aux exportations, comment délimiterait-on les paramètres d'une telle approche? Cela serait manifestement impossible. On pourrait aussi bien prétendre que l'octroi de subventions dans des domaines qui n'ont absolument aucun rapport avec la vente ou la consommation de biens d'origine nationale supprimerait les subventions à l'exportation qui sont réputées exister normalement pour ces biens.

8.70 Ainsi, l'application en l'espèce par les États-Unis d'une subvention en faveur d'une activité économique menée à l'étranger est, au mieux, un élément supplémentaire ou une subvention additionnelle. Mais la différenciation fondamentale qui existait à l'origine n'a toujours pas été supprimée de cette façon. La différence par rapport au traitement des biens d'origine nationale demeure irrémédiablement. Une analogie vient aussitôt à l'esprit: un Membre ne supprime pas une subvention à l'exportation pour les pommes en accordant une subvention pour les oranges qui n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation.

8.71 En fait, l'analogie avec la spécificité implique plutôt le contraire de ce qu'avancent les États-Unis. Le seul moyen de supprimer d'abord une subvention à l'exportation de la façon dont on supprimerait la spécificité est de supprimer la base essentielle de la différenciation, c'est-à-dire d'accorder une subvention équivalente pour les biens destinés à être vendus ou consommés sur le marché intérieur. Ainsi, la subvention ne serait pas subordonnée aux exportations car elle pourrait être obtenue pour des biens produits sur le territoire des États-Unis, *qu'ils soient ou non exportés*. C'est CETTE situation qui serait comparable à celle qui consiste à supprimer au passage la spécificité de la subvention pour la rendre généralement accessible.

8.72 Ainsi, à notre avis, une manière de remédier, en l'espèce, à la subordination aux exportations serait de faire en sorte que la subvention ne soit plus soumise à la condition d'exporter et puisse être obtenue pour un produit d'origine nationale, qu'il soit vendu sur le marché intérieur ou à l'étranger. C'est le traitement différencié prévu par la Loi – la subvention pouvant être obtenue si un bien produit aux États-Unis est exporté, mais pas s'il est vendu sur le marché intérieur – qui fait que la mesure est

¹⁵⁰ Nous pensons que l'emploi du terme "exportation" à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* indique que des biens doivent être transférés du territoire d'un Membre à celui d'un autre Membre. Aux fins du présent différend, nous estimons qu'il nous suffit de préciser notre opinion selon laquelle cela suppose le transfert d'un bien du territoire du Membre accordant la subvention au territoire d'un autre Membre. Nous pensons aussi que le traitement appliqué aux biens d'origine nationale vendus sur le marché intérieur du Membre qui accorde la subvention est une base de comparaison utile aux fins d'une analyse au titre de l'article 3.1 a). Nous trouvons des éléments contextuels étayant cette approche, par exemple, dans le texte de l'article XVI du *GATT de 1994*, qui traite du cas où un Membre accorde "directement ou indirectement, sous une forme quelconque, une subvention ayant pour effet d'accroître l'exportation d'un produit primaire en provenance de son territoire ..." (paragraphe 3) et du cas où une subvention a pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation d'un produit "au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire" (paragraphe 4).

subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a).¹⁵¹ Le fait que la subvention puisse être obtenue dans d'autres circonstances ou pour d'autres produits – c'est-à-dire de biens produits à l'étranger – ne supprime pas cette conditionnalité, et, partant, ne remédie pas à l'incompatibilité avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.¹⁵²

8.73 Nous prenons note aussi de l'argument des États-Unis selon lequel l'exclusion du champ de l'impôt peut même être obtenue pour certaines transactions intérieures (vente sur le marché intérieur de produits destinés à être utilisés hors des États-Unis).¹⁵³ En réponse à une question du Groupe spécial, les États-Unis affirment qu'"un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis".¹⁵⁴ Les États-Unis affirment en outre que:

"Ce pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un bateau de pêche est vendu à une personne américaine pour être utilisé en dehors des eaux territoriales des États-Unis. Dans ce cas, le revenu provenant de la vente du bateau pourrait être exclu bien que le bateau ne soit pas "consommé" à l'étranger. Un article pourrait aussi être utilisé hors des États-Unis, dans certaines circonstances, s'il est incorporé à un produit qui est vendu pour être utilisé hors des États-Unis. Ainsi, un constructeur américain de moteurs d'avion pourrait percevoir des revenus extraterritoriaux en vendant un moteur à un avionneur américain pour équiper un avion destiné à être utilisé hors des États-Unis."¹⁵⁵

8.74 Ces affirmations ne modifient pas notre point de vue sur la nature du régime pour ce qui est des biens produits aux États-Unis. Vu que, pour qu'une transaction portant sur des biens produits aux États-Unis donne le droit de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi, les biens ne doivent pas être "destinés à être utilisés aux États-Unis", il faut que ces biens franchissent la frontière

¹⁵¹ Nous notons que les États-Unis soutiennent qu'une telle approche de la subordination (c'est-à-dire, le fait de considérer que, pour les détenteurs de biens produits aux États-Unis, l'exportation est une condition à remplir pour obtenir les avantages conférés pour ces biens dans le cadre du régime; voir, par exemple, la communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102) signifierait que "les exemptions territoriales existant dans la plupart des pays européens [constituent] des subventions subordonnées aux exportations ..." (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 91) et que la plupart des systèmes fiscaux dans le monde seraient incompatibles avec l'*Accord SMC*, ce qui ne peut pas avoir été l'intention des rédacteurs de l'Accord. Les CE répondent qu'"un système territorial impose les revenus tirés d'une activité économique, indépendamment de la destination finale du produit" (réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 89).

¹⁵² À cet égard, nous ne nous basons pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Notre décision ne signifie pas non plus, comme le prétendent les États-Unis, que l'application de l'article 3.1 a) s'étend "à pratiquement toute mesure ayant un lien quelconque avec des exportations ou susceptible d'entraîner des exportations" (voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 133). Nous n'avons pas à connaître en l'espèce d'une situation dans laquelle une subvention peut être obtenue pour des biens particuliers soit en les exportant, soit en les vendant sur le marché intérieur. Il ne s'agit pas non plus d'une situation dans laquelle une subvention peut être obtenue pour des biens produits aux États-Unis si une condition parmi plusieurs autres est remplie (par exemple, exportation ou création d'emplois). Par conséquent, nous n'examinons pas la question de savoir si l'expression "parmi plusieurs autres conditions" figurant à l'article 3.1 a), désigne des conditions "additionnelles" qui s'ajoutent à la subordination aux exportations ou des conditions "de remplacement" autres que la subordination aux exportations.

¹⁵³ Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9. Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 22 à 26.

¹⁵⁴ Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22.

¹⁵⁵ Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22. À propos des situations hypothétiques qu'ils évoquent, les États-Unis indiquent que: "[c]es exemples découlent des termes de la Loi, mais la portée de ces règles sera précisée par des règlements qui seront publiés ultérieurement". (réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22)

américaine et soient expédiés hors du territoire des États-Unis, généralement vers un autre pays, dans le cas habituel où il n'y a pas de problème d'eaux territoriales. À notre avis, cela veut dire que, s'agissant de biens produits aux États-Unis, la subvention est conditionnée par les exportations. La situation factuelle décrite par les États-Unis dans la présente procédure, situation dans laquelle un bien pourrait revenir aux États-Unis – par exemple, un fabricant américain de pneumatiques peut percevoir des revenus extraterritoriaux exclus en vendant des pneus à un constructeur d'automobiles américain non apparenté ayant une usine au Canada, même si les pneus sont montés sur des voitures destinées à être vendues sur le marché américain¹⁵⁶ – suppose encore que les biens quittent le territoire américain et franchissent la frontière (pour entrer dans un autre pays) avant de revenir sur le territoire américain. Le fait que la prescription concernant l'utilisation hors des États-Unis "peut exiger seulement qu'un bien soit utilisé *essentiellement* à l'étranger"¹⁵⁷ implique encore qu'un certain degré d'utilisation à l'étranger est exigé, que le bien soit utilisé exclusivement ou essentiellement à l'étranger.¹⁵⁸ En bref, pour les biens produits aux États-Unis, la subvention n'est offerte qu'à la condition qu'ils soient exportés.

8.75 Nous constatons donc que la Loi prévoit des subventions "subordonnées ... aux résultats à l'exportation" en raison de la prescription concernant l'"utilisation hors des États-Unis" et qu'elle est par conséquent incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.¹⁵⁹

2. Note de bas de page 59

a) Méthode d'analyse

8.76 Les États-Unis soutiennent que, même si l'exclusion prévue par la Loi était une subvention subordonnée aux exportations, elle ne serait pas prohibée parce que la cinquième phrase de la note de bas de page 59, lue conjointement avec la note de bas de page 5, dispose que les mesures visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère ne sont pas prohibées par l'*Accord SMC*.¹⁶⁰ De l'avis des États-Unis, la cinquième phrase de la note de bas de page 59, qui dispose que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre", entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5, qui dispose que "[l]es mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Les États-Unis se réfèrent à cet égard au rapport du Groupe spécial *Brésil - Aéronefs*, dans lequel il est dit que la note de bas de page 5 "pourrait s'étendre d'une manière plus générale aux cas dans lesquels la Liste exemplative contient quelque autre forme de déclaration affirmative selon laquelle une mesure n'est pas soumise à la prohibition énoncée à l'article 3.1 a)", et ils ont cité à titre d'exemple la première et la cinquième phrase de la note de bas de page 59.¹⁶¹

¹⁵⁶ Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 24.

¹⁵⁷ Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 25.

¹⁵⁸ Nous notons à cet égard, qu'il peut être satisfait à la prescription concernant l'"utilisation hors des États-Unis" conformément à la Loi si, les autres conditions étant remplies, le bien est détenu *essentiellement* pour être utilisé hors des États-Unis. Article 3 de la Loi, article 943 a) 1) du Code des impôts. De plus, l'article 3 de la Loi et article 942 a) 2) A) i), où figure la définition des "recettes brutes du commerce extérieur", disposent que ces recettes ne comprennent pas les recettes tirées d'une transaction si les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont destinés à une utilisation *finale* aux États-Unis.

¹⁵⁹ Ayant fait cette constatation, nous ne jugeons pas nécessaire d'examiner plus avant si la Loi prévoit en outre l'exonération, la remise ou le report, en totalité ou en partie, des impôts directs acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, "accordés spécifiquement au titre de leurs exportations" au sens du point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.

¹⁶⁰ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 154.

¹⁶¹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 175, citant le rapport du Groupe spécial au titre de l'article 21:5, *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*

8.77 Les Communautés européennes "ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 puisse constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)"¹⁶², mais, en réponse à une question du Groupe spécial, elles affirment qu'elles "n'ont pas dit qu'elles considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception à l'article 3.1 a)".¹⁶³ Les Communautés européennes soutiennent que, comme le régime en cause n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère, les conditions énoncées à la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne sont pas remplies. Elles affirment en conséquence que le Groupe spécial n'a pas à examiner la question de savoir si la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception au point e) et entre, de ce fait, dans le champ d'application de la note de bas de page 5.¹⁶⁴

8.78 Nous rappelons que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

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

8.79 La note de bas de page 5 de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

"Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord."

8.80 Pour que les États-Unis aient gain de cause, sur la base des notes de bas de page 59 et 5 de l'*Accord SMC*, en ce qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a), nous devons déterminer que:

- la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* et,
- la cinquième phrase de la note de bas de page 59 entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*.¹⁶⁵

– *Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord*, WT/DS46/RW, adopté tel que modifié par l'Organe d'appel le 4 août 2000.

¹⁶² Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 181.

¹⁶³ Réponse des CE à la question n° 3 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 12.

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ La note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* est jointe au point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*. La note de bas de page 5 est jointe à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Comme la note de bas de page 5 vise les cas où une mesure est désignée à l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation, il nous faudrait déterminer si une mesure dont il est constaté qu'elle entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 – qui dispose que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." – constitue une mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation aux fins de la note de bas de page 5.

- b) Question de savoir si la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*

8.81 Nous examinons d'abord l'argument des États-Unis selon lequel la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

8.82 Les États-Unis soutiennent que le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est "particulièrement souple, qu'il n'impose aux Membres de l'OMC aucune *limite* quant aux formes que peuvent prendre les *mesures* visant à éviter la double imposition".¹⁶⁶ Ils estiment que la dernière phrase de ladite note permet de penser que l'*Accord SMC* n'empêche pas les Membres de l'OMC de prendre "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".¹⁶⁷ Selon les États-Unis, la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère et elle prévoit l'exclusion partielle du champ de l'impôt des revenus de source étrangère (c'est-à-dire des revenus provenant de sources non nationales). Les États-Unis citent l'historique de la Loi qui indique, selon eux, qu'elle "était destinée à" constituer "une mesure visant à éviter la double imposition", et "était conçue à cet effet", et que cela est démontré par la structure de la Loi.¹⁶⁸

8.83 Les États-Unis font observer que, même si 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, et qu'un tel "sens particulier" ait été accepté par l'OMC.¹⁶⁹ Pour les États-Unis, il est facile de s'assurer du sens ordinaire des termes de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 et il n'est pas nécessaire de recourir à des moyens complémentaires d'interprétation pour ces termes.¹⁷⁰

8.84 De l'avis des États-Unis, l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, ne désigne pas exclusivement les revenus imputables à des activités économiques se déroulant à l'étranger.¹⁷¹ Les États-Unis font valoir que l'idée qu'un établissement stable serait nécessaire pour que des revenus soient imposés ne fait pas l'objet d'un consensus international. Ils affirment que les revenus visés par l'exclusion prévue par la Loi sont des revenus qui pourraient légitimement être imposés hors des États-Unis.¹⁷² À leur avis, la question qui se pose est de savoir si l'on peut 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 parce qu'elle ne limite pas l'exclusion au montant des impôts payés à l'étranger.¹⁷³

8.85 Les États-Unis estiment que l'exemption (non-imposition) des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition (parallèlement à l'imputation ou crédit d'impôt).¹⁷⁴ Bien qu'ils continuent d'utiliser la méthode de l'imputation, rien ne les empêche,

¹⁶⁶ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 143.

¹⁶⁷ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

¹⁶⁸ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 138 et 139.

¹⁶⁹ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 111.

¹⁷⁰ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 120 et 121.

¹⁷¹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 190 à 192; communication écrite présentée à titre de réfutation par les États-Unis, annexe C-2, paragraphes 56 à 59; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 133.

¹⁷² Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 15.

¹⁷³ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 8.

¹⁷⁴ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 178, 180, citant les articles 23A et 23B du *Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE* ("*Modèle de convention fiscale de l'OCDE*") (pièce n° 7 des États-Unis; pièce n° 12 des CE).

selon eux, d'utiliser à cette fin d'autres moyens (imputation et exclusion).¹⁷⁵ Les États-Unis ne citent le *Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE* qu'à titre d'exemple et ne considèrent pas qu'il puisse se substituer aux dispositions pertinentes de l'OMC.¹⁷⁶ Ils ne se réfèrent aux Commentaires de l'OCDE et ne les jugent 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.¹⁷⁷ Selon eux, il n'y a pas de "double protection contre la double imposition" puisque "[l]es crédits d'impôt étranger ne peuvent pas être utilisés au titre des revenus extraterritoriaux exclus".¹⁷⁸

8.86 De l'avis des Communautés européennes, il n'est pas nécessaire, en l'espèce, d'établir le statut et le sens exacts de la note de bas de page 59, mais il suffit de noter que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition et ne s'applique pas uniquement aux revenus de source étrangère.¹⁷⁹ Selon elles, 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 ne remplit pas cette condition".¹⁸⁰ Les Communautés européennes contestent les affirmations des États-Unis selon lesquelles l'historique de la Loi montre que son but était d'éviter la double imposition.¹⁸¹

8.87 Les Communautés européennes font valoir que les dispositions du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* ne s'appliquent que dans les cas où des revenus peuvent, conformément à la convention, être imposés dans un autre État, et que celle-ci confirme la règle selon laquelle les bénéficiaires des entreprises ne peuvent être imposés que si l'entreprise exerce son activité dans le cadre d'un "établissement stable".¹⁸² Les Communautés européennes soutiennent qu'en vertu de la Loi il est possible d'exclure des revenus provenant de transactions lorsque le contribuable n'a pas d'établissement stable à l'étranger et n'est donc pas assujéti à l'impôt dans un autre État. Comme la Loi exclut du champ de l'impôt les revenus qui ne pourraient pas être imposés légitimement dans un autre pays, il s'agit d'une "protection contre une imposition unique".¹⁸³

8.88 Les Communautés européennes soutiennent que la source des revenus est le lieu où les activités procurant les bénéficiaires se sont déroulées. Les États-Unis considèrent que des revenus sont "extraterritoriaux" si les fonds ou les actifs ont leur origine hors des États-Unis. Par conséquent, les revenus exclus par la Loi ne sont pas des revenus de source étrangère. Les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas non plus des revenus de source étrangère au sens de la législation des États-Unis.¹⁸⁴ De l'avis des CE, le régime autorise ce qui est présenté comme une protection contre la double imposition à la fois au titre des revenus de source étrangère et au titre des revenus de source américaine. La possibilité de bénéficier d'une protection contre la double imposition pour les revenus de source

¹⁷⁵ Communication écrite présentée par les États-Unis à titre de réfutation, annexe C-2, paragraphes 35 à 38.

¹⁷⁶ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 117.

¹⁷⁷ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 142, faisant référence aux Commentaires sur l'article 23 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* (pièce n° 7 des États-Unis).

¹⁷⁸ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 188 et 189; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 139; observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 16 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 17, faisant référence à l'article 114 c) et d) du Code des impôts.

¹⁷⁹ Déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 29 et 30.

¹⁸⁰ Déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 29 et 30.

¹⁸¹ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 41 et 42.

¹⁸² Par exemple, déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphe 22.

¹⁸³ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 186 à 198.

¹⁸⁴ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 199 à 208.

Les Communautés européennes font observer que les États-Unis traitent de l'imposition des revenus provenant de sources extérieures aux États-Unis à l'article 862 du Code des impôts, présenté en tant que pièce n° 21 des CE. Voir, par exemple, la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 118.

américaine dans le cadre du régime de remplacement des FSC n'est pas visée par la dernière phrase de la note de bas de page 59.¹⁸⁵

8.89 Enfin, les Communautés européennes font valoir que les États-Unis n'ont nullement besoin de la Loi pour éviter la double imposition car ils disposent d'un système de crédits d'impôt étranger très complet. De surcroît, la Loi ne résout pas le problème de la double imposition car, vu que le montant des revenus exclus est limité, il se peut que les sociétés aient encore besoin de demander un crédit d'impôt étranger pour échapper à la double imposition. Par ailleurs, dans certains cas, la Loi permet à une entreprise d'obtenir un crédit d'impôt étranger au titre de revenus exclus, assurant ainsi une "double protection contre la double imposition". De plus, les "formules" employées pour calculer le montant des revenus exclus ne permettent pas la répartition, sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, des bénéfices qu'un autre pays chercherait à imposer. Ainsi, selon les Communautés européennes, la Loi ne peut pas avoir pour "objectif réel" d'éviter la double imposition.¹⁸⁶

8.90 En examinant cette question, nous rappelons d'abord qu'une partie qui établit, par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier supporte la charge de la preuve s'agissant de cette allégation ou de ce moyen de défense.¹⁸⁷ Il nous semble que la nature de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est telle que la partie affirmant que la mesure qu'elle a prise relève de cette phrase supporte la charge d'établir que la mesure remplit les conditions qui y sont énoncées. Nous ne pensons pas qu'il appartiendrait à une partie d'affirmer qu'une mesure n'est *pas* une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 avant que la partie imposant la mesure n'ait invoqué la dernière phrase de cette note pour justifier la mesure qu'elle a prise.¹⁸⁸

8.91 Nous notons que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 renferme plusieurs éléments relatifs au type de mesure qu'un Membre peut prendre, le point e) "n'[ayant] pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures". À cet égard, la note 59 vise les "mesures [prises] en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". Ainsi, le point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures: i) "en vue d'éviter", ii) "la double imposition", iii) "de revenus de source étrangère" gagnés par les entreprises du Membre concerné ou d'un autre Membre. Pour qu'une mesure entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, elle doit satisfaire à chacun de ces trois éléments.

¹⁸⁵ Observations des CE sur les réponses des États-Unis aux questions, annexe F-5, paragraphes 29 et 30.

¹⁸⁶ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 209 à 220.

¹⁸⁷ Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine tissés en provenance d'Inde*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 15.

¹⁸⁸ Nous estimons que le rapport initial de l'Organe d'appel concernant ce différend peut nous éclairer en l'espèce. L'Organe d'appel a déclaré ce qui suit: "... [les États-Unis] n'ont pas indiqué que, dans leurs arguments de fond présentés devant le Groupe spécial, ils avaient *justifié* la mesure FSC en disant qu'elle était une mesure "en vue d'éviter la double imposition" au sens de la note de bas de page 59. De plus, nous ne voyons dans le dossier du Groupe spécial aucune indication montrant que les États-Unis *ont invoqué cette justification*. Par conséquent, nous concluons que les États-Unis *n'ont pas affirmé*, et encore moins fait valoir, devant le Groupe spécial, que la mesure FSC était une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59". (pas d'italique dans l'original) Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 101. Nous estimons que cela étaye notre opinion selon laquelle il appartient au Membre qui cherche à justifier la mesure qu'il a prise au regard de la dernière phrase de la note de bas de page 59 d'invoquer cette disposition et de supporter la charge de la preuve en établissant *prima facie* par voie d'affirmation que les conditions énoncées dans ladite phrase sont remplies.

8.92 Selon nous, il n'y a pas désaccord entre les parties sur le fait que l'expression "double imposition" renvoie à la situation dans laquelle les mêmes revenus sont imposés dans plus d'un pays. En revanche, les parties ont des vues divergentes sur la nature et la portée de la justification fournie par la cinquième phrase de la note, sur le sens de l'expression "revenus de source étrangère" telle qu'elle est employée dans la note et sur le point de savoir si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition. Nous considérerons donc successivement chacun de ces autres éléments.

8.93 Nous examinons tout d'abord l'expression "revenus de source étrangère". Nous admettons que cette expression, employée dans la note de bas de page 59, correspond à une notion fiscale. Toutefois, nous ne sommes pas sûrs qu'elle ait une signification particulière universellement admise. Même si elle avait une définition ou une signification particulière, celle-ci n'a pas été incluse dans l'*Accord SMC* en tant que point d'accord entre les Membres de l'OMC. Par conséquent, dans notre examen de la Loi au regard de la note de bas de page 59, nous n'imposons pas une définition ou une interprétation unique et rigide de l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, et nous n'introduisons pas non plus dans l'*Accord sur l'OMC* une définition de cette expression qui pourrait figurer dans d'autres instruments ou cadres internationaux.¹⁸⁹ Nous ne pensons pas non plus que le sens de l'expression "source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, doit nécessairement être déterminé par seule référence à la législation du Membre qui invoque les dispositions de cette note, en l'espèce, les États-Unis.¹⁹⁰ Nous notons, toutefois, que la note de bas de page 59 fait référence aux mesures prises en vue d'éviter "la double imposition de revenus de source étrangère". Nous interprétons l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note, comme désignant certains revenus susceptibles de "double imposition".

8.94 Nous examinons ensuite l'expression "en vue d'éviter" figurant dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Le terme anglais "avoid" est défini entre autres comme signifiant "vider; ôter ... pour se débarrasser de, mettre fin à ..." et "se soustraire à, échapper à; ... empêcher, parer à ..."¹⁹¹ Le fait que l'on ait parlé de mesures prises "en vue d'éviter", plutôt que, par exemple, de mesures "qui évitent", nous indique que le *but* de la mesure (ou du moins l'un de ses buts) doit être d'éviter (c'est-à-dire d'"empêcher" ou de "parer à") la double imposition de revenus de source étrangère.¹⁹² Ainsi, le fait qu'une mesure peut incidemment empêcher la double imposition de certains revenus dans des circonstances particulières ne suffirait pas, en soi, à faire entrer cette mesure dans le

¹⁸⁹ Nous notons que, dans la mesure où il pourrait être pertinent pour la présente procédure en tant qu'exemple de pratique fiscale internationale, le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* renvoie à la notion de "source" mais ne renferme pas, de toute façon, une telle définition. Voir aussi *infra*, note 195.

¹⁹⁰ L'article 862 du Code des impôts mentionne et décrit les "revenus de source extérieure aux États-Unis". Les Communautés européennes contestent l'affirmation des États-Unis dans leur réponse à la question n° 15 du Groupe spécial (annexe F-3, paragraphe 51), selon laquelle "les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu de leurs règles régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts" et elles expliquent pourquoi "les revenus de source étrangère et les revenus extraterritoriaux sont des notions qui n'ont absolument aucun lien entre elles". Voir les observations des CE sur la réponse des États-Unis à la question n° 15 du Groupe spécial, annexe F-5, paragraphes 7 et 8. Nous ne pensons pas que la définition des revenus de source étrangère contenue dans le Code des impôts des États-Unis soit déterminante en l'espèce. Nous constatons que la note de bas de page 59 ne contient pas d'affirmation analogue à celle qui figure dans la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'*Accord général sur le commerce des services*, qui est libellée comme suit: "Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe d) de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité, ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires, contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure."

¹⁹¹ *The Shorter Oxford English Dictionary*, 3^{ème} éd. (Oxford University Press, 1965).

¹⁹² Nous notons que l'expression correspondante dans la version française de la note de bas de page 59 est: "en vue d'éviter" et dans la version espagnole: "destinadas a evitar". Nous estimons que ces traductions concordent avec notre point de vue.

champ d'application de la note de bas de page 59. Nous constatons, en tout cas, que pratiquement toute subvention accordée par le biais d'une exonération de l'impôt sur le revenu pourrait avoir un tel effet incident dans certaines circonstances. Par exemple, une disposition stipulant que les revenus perçus à l'exportation ne sont pas assujettis à l'impôt aurait au moins pour effet incident d'éviter la double imposition de certains revenus de source étrangère. Nous notons qu'une interprétation aussi large de l'expression "en vue d'éviter" figurant dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59 aurait pour effet de vider de son sens le point e), voire l'ensemble de l'article 3 de l'*Accord SMC*¹⁹³, et nous ne croyons pas qu'une telle interprétation ait pu être voulue. Nous notons que le texte ne dit pas non plus, par exemple, que le point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures "dont il se trouve qu'elles évitent" la double imposition de revenus de source étrangère ou qui ont "un rapport avec" ou "concernent" le fait d'éviter la double imposition, ou qui "ont trait" au fait de l'éviter. Toutes ces formules pourraient paraître plus conformes à l'interprétation avancée par les États-Unis. Mais le texte de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est beaucoup plus ciblé que cela.

8.95 Nous souscrivons dans une certaine mesure à l'affirmation des États-Unis selon laquelle il est "sans doute impossible" d'assurer avec "précision" une protection contre la double imposition "vu la grande diversité des systèmes fiscaux nationaux et les multiples façons dont le commerce international peut être structuré".¹⁹⁴ De fait, nous ne pensons pas que la note de bas de page 59 exige qu'une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère doive l'éviter entièrement, exclusivement ou avec précision.¹⁹⁵ Nous pensons cependant que le rapport entre la mesure et son but déclaré - c'est-à-dire "éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." - doit être raisonnablement discernable.¹⁹⁶ Nous cherchons à déterminer si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère en nous attachant à

¹⁹³ Nous prenons note de l'argument des États-Unis selon lequel une mesure relevant de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 "n'est pas prohibée" non seulement au regard du point e), mais aussi au regard de l'*Accord SMC* dans son ensemble (y compris son article 3). Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 154. Comme nous l'indiquons *infra*, paragraphe 8.108, nous ne nous prononçons pas ici sur cette question.

¹⁹⁴ Réponse des États-Unis à la question n° 19 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 61.

¹⁹⁵ Nous reconnaissons que les États-Unis eux-mêmes ne prétendent pas que la Loi prévoit "un dégrèvement correspondant strictement, au dollar près, aux impôts payés à l'étranger" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 23), et nous ne pensons pas que ce serait nécessairement le seul type de mesure qui pourrait remplir les conditions requises pour être justifiée au regard de la note de bas de page 59. Au contraire, une telle interprétation impliquerait que seul un système de crédits d'impôt étranger, et non un mécanisme d'exemption des revenus de source étrangère, relèverait de la note de bas de page 59. Une telle approche serait incompatible avec l'opinion très répandue, exprimée dans le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, selon laquelle les méthodes de l'imputation et de l'exemption sont l'une et l'autre des moyens appropriés d'éviter la double imposition.

Nous tenons à préciser que, lorsque nous parlons du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* ici et dans d'autres parties du présent rapport, nous ne voulons pas dire que ses dispositions déterminent en quelque sorte notre interprétation de l'*Accord sur l'OMC*. Nous pensons plutôt que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* peut être pertinent dans la mesure où il rend compte des pratiques fiscales de certains Membres de l'OMC. Nous notons que les États-Unis eux-mêmes l'ont utilisé dans cet esprit (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 117).

¹⁹⁶ Nous prenons note de l'affirmation des États-Unis selon laquelle le libellé de la note de bas de page 59 est "particulièrement souple [et] n'impose aux Membres de l'OMC aucune limite quant aux formes que peuvent prendre les mesures visant à éviter la double imposition" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 143). Nous admettons, avec les États-Unis, que le libellé de la note peut autoriser une certaine souplesse, mais selon nous, cette souplesse ne doit pas aller jusqu'à permettre de ne tenir aucun compte des termes et des concepts effectivement utilisés dans le texte de la disposition.

examiner sa structure globale, sa conception et ses modalités d'application¹⁹⁷ dans le contexte plus général du système fiscal américain.

¹⁹⁷ Nous trouvons une confirmation de la validité de notre démarche dans de précédents rapports concernant le règlement de différends dans le cadre de l'OMC. Par exemple, dans le contexte d'un examen au titre de l'article III:2 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a indiqué que "[b]ien qu'il soit exact que l'objectif d'une mesure puisse ne pas être facile à identifier, l'application de cette mesure à des fins de protection peut néanmoins être déterminée, le plus souvent, d'après sa conception, ses principes de base et sa structure révélatrice". Voir le rapport de l'Organe d'appel, *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopté le 1^{er} novembre 1996, page 33 ("*Japon – Boissons alcooliques*"). Dans son rapport *Chili – Taxes sur les boissons alcooliques*, *supra*, note 53, paragraphe 71, l'Organe d'appel a dit que la méthode qu'il avait adoptée dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* exigeait "un examen de la conception, des principes de base et de la structure d'une mesure fiscale, précisément pour pouvoir identifier les objectifs ou les buts de cette mesure tels qu'ils se révélaient ou s'objectivaient dans la mesure même". De même, dans le contexte d'un examen au titre de l'article XX g) du GATT de 1994, l'Organe d'appel a examiné "le lien entre la structure et la conception générales de la mesure" en cause "et l'objectif qu'elle est censée permettre d'atteindre". *États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes*, WT/DS58/AB/R, rapport adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 137. Voir aussi, *infra*, note 217.

Cela étant, nous ne donnons que peu de poids, dans notre examen, à l'intention affirmée par les législateurs américains avant la promulgation de la Loi. Nous rappelons que la Loi (article 3; article 114 d) du Code des impôts) supprime les crédits d'impôt étranger qui pourraient normalement accordés au titre des revenus extraterritoriaux exclus (et que l'article 3 de la Loi, article 943 d) du Code des impôts, énonce des règles relatives au traitement des "retenues à la source" aux fins de l'article 114 d) du Code). Nous notons, à cet égard, les citations faites par les États-Unis de la pièce intitulée *U.S. House of Representatives Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act*, H.R. Rep. No. 106-845 (2000) ("*rapport de la Chambre*") (pièce n° 3 des États-Unis) (voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 188 et 189) qui, selon eux, montrent que la Loi était destinée à éviter la double imposition des revenus de source étrangère et était conçue à cet effet. Nous notons aussi que, dans les rapports du Sénat et de la Chambre des représentants relatifs à la Loi, il est dit:

"Étant donné que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition, aucun crédit d'impôt n'est accordé en contrepartie des impôts payés à l'étranger sur les revenus exclus. Une exception à cette règle générale est prévue pour les revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises."

(*U.S. Senate Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act*, S. Rep. No. 106-416 (2000) ("*rapport du Sénat*") (pièce n° 2 des États-Unis), page 2; et *rapport de la Chambre*, pièce n° 3 des États-Unis, page 10. Voir aussi, par exemple, le *rapport de la Chambre*, page 18.) À notre avis, ces citations ne sont pas déterminantes ou concluantes en l'espèce. Elles semblent surtout expliquer pourquoi il n'est plus accordé de crédit d'impôt étranger, à savoir, pour éviter une situation dans laquelle un crédit d'impôt étranger serait accordé en contrepartie d'impôts sur des revenus qui sont, de toute façon, exclus du champ de l'impôt aux États-Unis. Nous notons aussi que l'objectif déclaré de la Loi était, d'après le *rapport de la Chambre*, "d'assurer la mise en œuvre des décisions d'un groupe spécial et de l'Organe d'appel de l'Organisation mondiale du commerce". *Id.*, page 9.

8.96 Examinant la structure globale, la conception et les modalités d'application de la Loi, nous estimons que ses paramètres ne présentent aucune analogie, même lointaine, avec ceux d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Avec la Loi, les États-Unis n'ont pas fixé de limite, même approximative, quant au type de revenu qui pourrait être imposé par une autre autorité fiscale, mais ils ont plutôt délimité de façon distincte ce qu'ils qualifient de "revenus extraterritoriaux" (et ont ensuite prévu l'exclusion du "revenu brut" d'une partie desdits revenus, à savoir les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises).

8.97 Comme nous le verrons plus en détail par la suite, la Loi inclut dans les "revenus extraterritoriaux" exclus du champ de l'impôt des revenus qui, à notre avis, ne seraient pas nécessairement considérés comme imposables dans d'autres pays. À cet égard, la portée de la Loi est exceptionnellement étendue pour une mesure dont le but est *d'éviter* la double imposition. Dans le même temps, les "revenus extraterritoriaux" exclus du champ de l'impôt n'englobent pas divers revenus qui *sont* susceptibles d'être assujettis à l'impôt dans d'autres pays. La portée de la Loi est donc, à certains égards, exceptionnellement restreinte pour une mesure dont le but déclaré est *d'éviter* la double imposition. Nous notons enfin que la Loi se superpose à un vaste ensemble d'accords bilatéraux visant à éviter la double imposition par le biais de crédits d'impôt étranger, et que, de par sa conception, son application ne s'étend pas aux cas dans lesquels de tels accords n'existent pas. Aucun de ces éléments, pris séparément, ne nous amènerait nécessairement à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise *en vue d'éviter* la double imposition de revenus de source étrangère; mais, considérés ensemble, ils nous amènent à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise *en vue d'éviter* la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59.

8.98 Nous notons tout d'abord que la portée de la Loi est extrêmement étendue en ce sens qu'elle exclut des revenus qui seraient rarement imposables dans un autre pays.

8.99 Nous rappelons qu'une caractéristique essentielle de l'exclusion fiscale prévue par la Loi est qu'elle n'est accordée que pour les revenus provenant de la vente ou de la location-vente de biens détenus principalement "en vue d'être directement utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis".¹⁹⁸ Il nous semble cependant évident que des revenus ne sont pas nécessairement assujettis à l'impôt hors des États-Unis pour la simple raison que les fonds ont leur origine hors des États-Unis.¹⁹⁹ Au contraire, de nombreux pays limitent l'étendue de l'imposition des revenus des entreprises provenant de transactions effectuées sur leur territoire. Une approche de ce genre, envisagée dans les articles 5 et 7 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, consiste à n'imposer les bénéfices d'une entreprise que si elle exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable.

8.100 Les parties ont longuement débattu la question de l'"établissement stable". Les États-Unis, en particulier, ont fait valoir que "[l]a 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"..."²⁰⁰ Nous ne contestons pas cette affirmation. Nous notons cependant que, dans de nombreux pays, il semble que les règles régissant l'imposition de certains revenus d'entités étrangères sont fondées sur le principe de l'"établissement stable" ou sur une base analogue. Nous notons en fait que les conventions fiscales bilatérales conclues par les États-Unis et par beaucoup

¹⁹⁸ Article 3 de la Loi; article 943 a) du Code des impôts.

¹⁹⁹ Nous notons, en tout cas, l'affirmation des États-Unis selon laquelle "un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis" (réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22). Ainsi, quand bien même nous accepterions le point de vue des États-Unis, la portée de la Loi serait trop étendue à cet égard pour une mesure visant à éviter la double imposition.

²⁰⁰ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127.

d'autres pays reposent largement sur cette approche.²⁰¹ Ainsi, dans les cas où les États-Unis ont conclu une convention fiscale bilatérale fondée sur le principe de l'"établissement stable" ou lorsque le pays concerné a intégré la notion d'"établissement stable" dans sa législation, une double imposition n'est pas possible en l'absence d'établissement stable. Or la Loi ne contient aucune prescription excluant les revenus provenant d'un établissement stable. On peut donc s'attendre à ce que, dans de nombreux cas, elle exclue du champ de l'impôt des revenus qui, de toute façon, ne seraient pas imposables dans le pays étranger concerné.

8.101 Nous relevons l'argument des États-Unis selon lequel la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger énoncée à l'article 942 b) du Code des impôts indique que les revenus extraterritoriaux doivent être liés à une certaine activité économique à l'étranger, ainsi que leur déclaration selon laquelle "la Loi exige que les transactions générant des revenus extraterritoriaux soient caractérisées par divers éléments étrangers susceptibles d'établir un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que les contribuables des États-Unis soient assujettis à l'impôt étranger".²⁰² Nous notons en outre que, si les processus économiques se déroulant à l'étranger qui sont visés et prescrits par la Loi doivent avoir lieu hors des États-Unis, la Loi prévoit que le démarchage ou la négociation d'un contrat peuvent être assurés par le contribuable ou par toute personne avec laquelle il a passé un contrat, et qu'un contribuable est censé satisfaire aux prescriptions concernant les activités relatives à des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises si une personne apparentée satisfait à ces prescriptions dans une transaction donnée.²⁰³ Selon nous, ces éléments montrent également que la Loi n'exige pas que les revenus exclus proviennent d'un établissement stable, ce qui indique que la Loi exclurait du champ de l'impôt des revenus qui, de toute façon, ne seraient pas imposables dans bon nombre des pays étrangers concernés. De plus, les prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas applicables aux entités qui gagnent moins de 5 millions de dollars, ce qui indique que, pour les contribuables américains dont le revenu est inférieur à ce seuil, il n'est pas nécessaire que des processus économiques se déroulant à l'étranger créent le moindre "lien" avec un régime fiscal étranger.

8.102 Nous rappelons ce que nous avons dit précédemment, à savoir que de nombreux pays limitent l'étendue de l'imposition des revenus des entreprises provenant de transactions effectuées sur leur territoire, et que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* reflète une approche qui n'envisage l'imposition des bénéfices d'une entreprise que si celle-ci exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable. Nous croyons comprendre que la notion de bénéfices "imputables à" un établissement stable désigne les revenus ayant un lien avec le niveau d'activité économique exercé par l'intermédiaire de l'établissement stable. Nous notons à cet égard qu'il n'est pas nécessaire que les coûts afférents à la conduite des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, prescrits par la Loi, aient un rapport proportionnel direct avec le montant des revenus "extraterritoriaux" qui peuvent en définitive être exclus du champ de l'impôt en vertu de la Loi.²⁰⁴

²⁰¹ Voir, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127; *Modèle de convention fiscale des États-Unis*, pièce n° 13 des CE.

²⁰² Voir, par exemple, la réponse des États-Unis à la question n° 20 des CE, annexe F-4, paragraphe 31.

²⁰³ Article 3 de la Loi; article 942 b) 2) A) i) et 942 b) 4) du Code des impôts.

²⁰⁴ Nous notons que l'une des trois méthodes de calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises prévue par la Loi est basée sur 30 pour cent des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" (article 3 de la Loi; article 941 a) 1) A) du Code des impôts). La Loi définit les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" comme étant les revenus du commerce extérieur qui "peuvent être imputés à juste titre" à certains processus économiques se déroulant à l'étranger énumérés dans la Loi *ou* comme étant les revenus du commerce extérieur obtenus par le contribuable à l'occasion de la location-vente ou de la location de certains biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils comprennent aussi les revenus du commerce extérieur provenant de la vente de tels biens (article 3 de la Loi; article 941 c) du Code des impôts). Les deux autres méthodes de calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises prévues par la Loi ne comportent aucune référence à un rapport entre les processus économiques se déroulant à l'étranger et le montant des revenus qui peuvent en

8.103 Nous ne voulons pas dire que l'absence, dans la Loi, de prescription relative à l'établissement stable signifie en soi que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59. Nous sommes conscients du fait que "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".²⁰⁵ Bien que nous estimions que le champ de la Loi s'étend probablement presque jusqu'à l'extrême limite des revenus susceptibles d'être imposés ailleurs par une autre autorité fiscale, nous n'excluons pas que la portée étendue de la Loi puisse néanmoins se justifier en tant que mesure "prophylactique" ou "préventive" visant à éviter la double imposition.²⁰⁶ Il nous semble cependant difficile de concilier le souci déclaré des États-Unis d'adopter une méthode prophylactique ou préventive de ce genre et le fait que la Loi a, à certains égards importants, une portée assez restreinte, excluant des "revenus extraterritoriaux" de nombreux revenus qui pourraient être soumis à une double imposition. C'est cette question que nous examinons maintenant.

8.104 Il est frappant, à notre avis, que les "revenus extraterritoriaux" n'englobent pas de nombreux revenus susceptibles d'être imposés dans d'autres pays. À cet égard, nous constatons tout d'abord que la Loi exclut totalement des "revenus extraterritoriaux" les revenus provenant de ventes réalisées à l'intérieur des États-Unis ou de ventes réalisées hors des États-Unis qui ne respectent pas la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.²⁰⁷ De plus, la Loi soumet l'application du traitement fiscal spécial à plusieurs conditions très sélectives. Ce sont les conditions relatives à l'utilisation finale hors des États-Unis²⁰⁸ et à la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère. En outre, l'article 943 a) 3) de la Loi, par exemple, dispose que certains biens sont des "biens exclus", qui ne font pas partie des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Il s'agit, entre autres choses, du "pétrole et [du] gaz (ou tout produit primaire dérivé)"²⁰⁹ et de "tous bois résineux non travaillés".²¹⁰ La Loi dispose en outre que le Président peut déclarer que certains biens, qui seraient normalement des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sont "disponibles en quantités insuffisantes".²¹¹ Tant que ces biens sont considérés ainsi, ils ne sont pas traités comme des "biens de commerce extérieur remplissant les

définitive être "exclus" (à condition que les prescriptions en matière de "seuil", énoncées à l'article 3 de la Loi, article 942 b) du Code des impôts, concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger soient respectées). Nous rappelons qu'un contribuable peut calculer le montant de ses revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises selon l'une des trois méthodes indiquées, sauf celle qui donne le montant le plus élevé (article 3 de la Loi; article 941 A) 2) du Code des impôts). Nous estimons que ces éléments étayent la thèse selon laquelle il n'est pas nécessaire que les processus économiques se déroulant à l'étranger aient un rapport proportionnel direct avec le montant des revenus qui sont finalement exclus. Nous soulignons que nos constatations sont fondées non pas sur cet élément de notre examen, pris isolément, mais plutôt sur cet élément associé à d'autres éléments de notre examen; voir, par exemple, *supra*, paragraphe 8.97.

²⁰⁵ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 128.

²⁰⁶ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

²⁰⁷ Comme le disent les Communautés européennes dans leur réponse à la question n° 5 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 21, même dans le cas de biens produits à l'étranger, une partie des revenus pourrait être de source américaine (c'est-à-dire si les biens en question sont distribués par une société américaine).

²⁰⁸ Nous notons que l'exclusion fiscale peut être obtenue pour des revenus tirés de certaines transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et de la fourniture de certains services (voir, *supra*, note 23). Nous remarquons aussi que la structure et la conception de la Loi sont similaires qu'il s'agisse du traitement des services ou du traitement des biens, en ce sens que le bénéfice de l'exclusion fiscale est soumis à des conditions très sélectives. Par exemple, la Loi limite la définition des "recettes brutes du commerce extérieur" – qui peuvent donner lieu à des revenus extraterritoriaux exclus – de manière à ce qu'elle n'englobe pas les biens de commerce extérieur ou les services remplissant les conditions requises destinés à une utilisation finale aux États-Unis. Voir l'article 3 de la Loi; article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.

²⁰⁹ Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

²¹⁰ Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

²¹¹ Voir l'article 3 de la Loi; article 943 a) 4) du Code des impôts.

conditions requises" et, partant, ils ne permettent pas de bénéficier du traitement fiscal. Ces conditions restrictives additionnelles n'ont, manifestement, absolument aucun rapport avec la source des revenus ou la possibilité d'une double imposition, et elles semblent répondre à d'autres préoccupations du gouvernement des États-Unis.²¹² En fait, les diverses conditions sélectives énoncées dans la Loi sont incompatibles avec la description que les États-Unis font de la Loi, la présentant comme une "mesure[] préventive[] [visant à] éviter que leurs contribuables ne soient assujettis à l'impôt à la fois dans leur pays et dans un pays étranger".²¹³

8.105 Nous notons enfin que les États-Unis ont conclu de nombreuses conventions fiscales bilatérales avec d'autres pays qui utilisent la méthode du crédit d'impôt étranger pour éviter la double imposition.²¹⁴ La portée de la Loi ne s'étend pas, en particulier, aux cas dans lesquels il n'existe pas de convention fiscale.²¹⁵ Nous savons bien que certains pays peuvent employer simultanément plusieurs méthodes pour éviter la double imposition²¹⁶, et nous ne voulons pas donner à entendre que la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne s'applique qu'aux mesures qui sont "nécessaires"²¹⁷ pour éviter la double imposition. Nous ne pensons pas, cependant, que l'existence de ce vaste ensemble d'accords bilatéraux relatifs à la double imposition, conjugué au fait que la Loi ne vise pas les cas dans lesquels il n'existe pas d'accords bilatéraux de ce genre, constitue un élément supplémentaire pertinent pour notre examen du point de savoir si la Loi "était destinée" à constituer une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère et "était conçue à cet effet".

8.106 En termes simples, la question que nous avons posée est de savoir si l'on aurait pu raisonnablement penser que des législateurs soucieux d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère rédigeaient une législation telle que la Loi. À notre avis, et pour les raisons exposées précédemment, la réponse est non.

²¹² Nous notons que les États-Unis ont affirmé, en réponse aux questions des CE que "[ni] la Loi ni l'historique de la Loi ... n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant ..." de ces articles du Code des impôts. Voir les réponses des États-Unis aux questions des CE, annexe F-4, paragraphe 8.

²¹³ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

²¹⁴ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127.

²¹⁵ Nous notons que l'article 3 de la Loi, article 942 a) 3) du Code des impôts, autorise les contribuables à exclure une transaction de celles qui produisent des recettes brutes du commerce extérieur et, par conséquent, du champ de l'exclusion prévue pour les revenus extraterritoriaux. Nous rappelons que les États-Unis citent l'"historique de la Loi" pour expliquer qu'"[u]n contribuable peut choisir de traiter les recettes brutes tirées d'une transaction comme n'étant pas des recettes brutes du commerce extérieur. Par suite de ce choix, le contribuable peut bénéficier, au titre des revenus en question, d'un crédit d'impôt étranger, à la place de l'exclusion, pour éviter une double imposition" (réponse des États-Unis à la question n° 5 des CE, annexe F-4, citant le *rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), *supra*, note 197, page 8; et le *rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), *supra*, note 197, page 21. Nous notons en outre qu'aucun crédit d'impôt ne peut être obtenu au titre des revenus extraterritoriaux exclus, conformément à l'article 3 de la Loi, article 114 d) du Code des impôts. Voir, *supra*, note 197.

²¹⁶ Les États-Unis citent les Commentaires sur l'article 23 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* à l'appui de la thèse selon laquelle les pays peuvent "utiliser une combinaison d'exemptions et d'exclusions et de crédits d'impôt étranger" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 142). Bien que les Commentaires ne soient pas déterminants aux fins de notre analyse, nous notons qu'il y est dit simplement (paragraphe 31) que "des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes". Il n'y est pas dit explicitement que les États contractants peuvent donner aux contribuables le choix entre deux méthodes possibles pour des revenus particuliers.

²¹⁷ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 144. Nous notons que le terme "nécessaires" apparaît dans d'autres dispositions du *GATT de 1994*, par exemple, aux points a), b) et d) de l'article XX. Ce terme ne figure pas dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Comme nous l'avons vu plus haut, *supra*, paragraphes 8.94 et suivants, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 vise les mesures prises "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère.

8.107 À la lumière de ces considérations, nous constatons que la Loi n'entre pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parce que ce n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de cette phrase.

8.108 Ayant constaté que la Loi n'entre pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, nous ne pensons pas qu'il soit nécessaire d'examiner la question de savoir si la cinquième phrase de la note de bas de page 59 entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*.

3. Allégation au titre de l'article 3.2 de l'*Accord SMC*

8.109 Les Communautés européennes allèguent que la Loi accorde et maintient des subventions contraires à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*.²¹⁸ Les États-Unis ne contestent pas explicitement que, si l'on constatait qu'ils manquent à leurs obligations au titre de l'article 3.1, ils manqueraient aussi à leurs obligations au titre de l'article 3.2. Cette disposition est libellée comme suit:

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

8.110 Les parties n'ont pas présenté d'argument additionnel ou distinct au sujet de cette allégation concernant une violation indépendante de cette disposition. Nous considérons donc que cette allégation dépend entièrement de notre règlement des allégations au titre de l'article 3.1 de l'*Accord SMC*. Rappelant notre constatation selon laquelle la Loi prévoit des subventions à l'exportation prohibées en violation de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis", nous constatons qu'en maintenant les subventions prévues par la Loi, les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leur obligation, au titre de l'article 3.2 de l'*Accord SMC*, de ne pas maintenir les subventions visées au paragraphe 1 de l'article 3 dudit accord.

4. Allégations au titre de l'*Accord sur l'agriculture*

8.111 Nous examinons maintenant l'allégation des Communautés européennes selon laquelle, en raison de la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis, la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, et les subventions qu'elle prévoit sont contraires aux articles 10:1 et 8 dudit accord.

8.112 Les Communautés européennes font valoir que, dès lors que des subventions à l'exportation sont accordées au sens de l'*Accord SMC*, il n'y a pas de raison qu'elles ne soient pas accordées aussi au sens de l'*Accord sur l'agriculture*. Elles affirment, sur la base du raisonnement suivi par l'Organe d'appel dans le différend initial, que la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation et crée pour les entreprises un droit légal d'obtenir ces subventions. Cela doit "à tout le moins" menacer d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation. Par conséquent, les CE estiment que cela est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.²¹⁹

8.113 Les États-Unis soutiennent que, comme l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 1^{er} et 3.1 a) de l'*Accord SMC*,

²¹⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 186.

²¹⁹ Les Communautés européennes n'ont pas affirmé que la Loi donne lieu à des subventions énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*. Elles ont toutefois présenté une allégation subsidiaire au titre des articles 3:3 et 8, lus conjointement avec l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, allégation qui n'était applicable qu'au cas où les États-Unis affirmeraient cela. Voir la première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 231. Comme aucune des deux parties n'affirme que la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 (voir aussi la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, note 210), nous n'examinons pas cet argument subsidiaire.

elle ne constitue pas non plus une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*. Les États-Unis font valoir qu'il n'y a donc pas de violation de l'*Accord sur l'agriculture*.

8.114 L'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

- "e) L'expression "subventions à l'exportation" s'entend des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, y compris les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9 du présent accord,"

L'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

- "1. Les subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation; il ne sera pas non plus recouru à des transactions non commerciales pour contourner ces engagements."

L'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* est libellé comme suit:

"Chaque Membre s'engage à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord et avec les engagements qui sont spécifiés dans la Liste de ce Membre."

8.115 La question à trancher est donc de savoir si, aux fins des dispositions anticcontournement de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, les subventions auxquelles la Loi donne lieu constituent des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation (autres que celles qui sont énumérées à l'article 9:1 de l'Accord), telles qu'elles sont définies à l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*.

8.116 Conformément à la décision de l'Organe d'appel dans le différend initial concernant la portée et l'application de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*²²⁰, nous estimons que notre raisonnement et nos conclusions relatifs aux articles 1.1 et 3.1 a) de l'*Accord SMC*²²¹ sont aussi applicables lorsqu'il s'agit de savoir si la Loi donne lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*, aux fins de son article 10:1. En conséquence, nous constatons, dans les circonstances du cas d'espèce, que la Loi donne lieu aussi à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* aux fins de son article 10:1.²²²

²²⁰ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphes 133 à 154.

²²¹ *Supra*, paragraphes 8.43 et 8.75.

²²² Les parties sont en désaccord sur la question de savoir si la subvention prévue par la Loi pourrait, en pratique, être obtenue pour des produits agricoles d'origine étrangère. Tandis que les États-Unis soutiennent que des produits agricoles d'origine étrangère pourraient satisfaire la condition limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments étrangers et, par conséquent, pourraient permettre de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi, les Communautés européennes mettent l'accent sur les obstacles qui s'opposeraient à l'octroi de la subvention pour un produit agricole d'origine étrangère, et font valoir que les contribuables auraient tout intérêt à "préférer la production aux États-Unis pour pouvoir se prévaloir des avantages du régime de remplacement des FSC". Observations des CE sur la réponse des États-Unis à la question n° 19 des CE, annexe F-5, paragraphes 80 et suivants. Dans ce contexte, nous rappelons notre constatation, *supra*, paragraphe 8.64, selon laquelle le fait que la subvention peut aussi être obtenue pour des biens produits hors des États-Unis – qui n'ont pas à être exportés – n'infirmes pas, à notre avis, la subordination du régime aux exportations que nous constatons pour ce qui est des biens produits aux États-Unis et, partant, ne remédie pas à l'incompatibilité de la Loi avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis". Nous n'avons donc pas à résoudre cette question.

8.117 Passant à la question de savoir si les subventions à l'exportation sont "appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation" au sens de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, nous nous inspirons de la méthode adoptée par l'Organe d'appel dans le différend initial et nous examinons la structure et d'autres caractéristiques de la mesure.²²³ Nous rappelons que l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation", qui définit les obligations à faire respecter au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, "... désigne les engagements et obligations concernant à la fois les produits agricoles inscrits et non inscrits sur les Listes".²²⁴

8.118 Nous notons que la Loi crée pour les bénéficiaires un droit légal d'obtenir des subventions à l'exportation non énumérées à l'article 9:1²²⁵ pour ce qui est des produits agricoles, qu'ils soient ou non inscrits sur la Liste. Dès lors qu'un contribuable remplit les conditions énoncées dans la Loi, l'exclusion fiscale doit être accordée par les autorités. Comme il n'y a pas de limitation du montant des revenus extraterritoriaux, donc du montant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, dont l'exclusion peut être demandée au titre de transactions permettant d'en bénéficier, le montant des subventions à l'exportation est illimité.²²⁶

8.119 Par conséquent, en ce qui concerne les produits agricoles *non inscrits sur la Liste*, nous estimons que la Loi entraîne l'application de subventions à l'exportation *non énumérées* à l'article 9:1, d'une manière qui, à tout le moins, "menace d'entraîner un contournement" de l'"engagement en matière de subventions à l'exportation" prévu à l'article 3:3.

8.120 En ce qui concerne les produits agricoles *inscrits sur la Liste*, nous notons que la mesure permet l'octroi d'un montant illimité de subventions, et que les produits agricoles inscrits sur la Liste peuvent, par conséquent, bénéficier de ces subventions même après que les niveaux des engagements de réduction spécifiés dans la Liste des États-Unis pour ces produits agricoles ont été atteints. Nous constatons donc que la Loi est appliquée d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner le contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation pris par les États-Unis, en vertu de la première clause de l'article 3:3, en ce qui concerne les produits agricoles inscrits sur leur Liste.²²⁷

8.121 Nous soulignons que, dans la présente procédure, les États-Unis ne contestent pas que, si la mesure donne lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au titre de l'*Accord sur l'agriculture*, ces subventions constitueraient un manquement à leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 dudit accord.

8.122 Nous concluons donc que les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner le contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. De plus, en agissant de manière incompatible avec l'article 10:1, les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leur obligation au titre de l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* de "ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord ...".

²²³ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 149.

²²⁴ Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphes 144 à 147.

²²⁵ Voir, *supra*, note 219.

²²⁶ Voir aussi le rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 149.

²²⁷ Rapport de l'Organe d'appel initial, *supra*, note 1, paragraphe 152.

C. LIMITATION CONCERNANT LES ARTICLES ÉTRANGERS/LA MAIN-D'ŒUVRE ÉTRANGÈRE

1. Allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*

8.123 Nous rappelons que, conformément à la Loi, certains revenus extraterritoriaux tirés de la vente ou de la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont exclus du champ de l'impôt. L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne les biens produits aux États-Unis ou hors des États-Unis, et vendus pour faire l'objet d'une utilisation finale hors des États-Unis, dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande est imputable à des "articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis" et aux "coûts directs de la main-d'œuvre ... employée hors des États-Unis". Par conséquent, l'exclusion du champ de l'impôt prévue par la Loi n'est pas possible pour les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande est imputable à des articles produits hors des États-Unis ou aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis.

8.124 Les Communautés européennes estiment que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère décrite ci-dessus est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* car c'est une prescription (énoncée dans une loi) qui soumet les pièces et matières importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux biens nationaux similaires pour ce qui est de leur utilisation sur le marché intérieur dans la production de biens aux États-Unis.²²⁸

8.125 Les États-Unis soutiennent, d'une manière générale, que les Communautés européennes donnent une interprétation erronée de la Loi et soulignent que celle-ci n'exige pas l'utilisation de biens nationaux de préférence à des biens importés: les biens peuvent satisfaire à la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère même si la valeur loyale et marchande des intrants est à 100 pour cent d'origine étrangère.²²⁹ Ils considèrent que la Loi, telle qu'elle est libellée, ne viole pas l'article III:4 et que les Communautés européennes n'ont pas présenté d'éléments de preuve factuels suffisants à l'appui de leur allégation.

8.126 L'article III:4 du *GATT de 1994* dispose ce qui suit dans sa partie pertinente:

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

8.127 Dans notre examen du bien-fondé de l'allégation des CE au titre de l'article III:4, nous allons nous pencher sur les questions suivantes: a) celle de savoir si les produits importés et les produits nationaux en cause sont des "produits similaires"; b) celle de savoir si la mesure en cause est "une loi, un règlement ou une prescription affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et c) celle de savoir si les produits importés sont soumis à un traitement "moins favorable" que le traitement accordé aux produits nationaux similaires.²³⁰

²²⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 188; réponse des CE à la question n° 30 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 75. Les Communautés européennes n'allèguent pas que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait qu'elle porte sur la production de biens hors des États-Unis (réponse des CE à la question n° 27 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 66).

²²⁹ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 213 à 215.

²³⁰ Nous rappelons que l'Organe d'appel a récemment estimé ce qui suit: "Pour qu'il y ait violation de l'article III:4, trois éléments doivent être réunis: les produits importés et les produits nationaux en cause doivent être des "produits similaires"; la mesure en cause doit être "une loi, un règlement ou une prescription affectant

8.128 Nous rappelons la substance de l'obligation énoncée à l'article III:4 qui va guider notre examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*, à savoir²³¹:

"L'obligation d'accorder un "traitement non moins favorable" énoncée à l'article III:4 a été systématiquement interprétée comme étant une prescription visant à assurer l'égalité effective des possibilités entre les produits importés et les produits nationaux. À cet égard, il a été considéré que, comme l'un des objectifs fondamentaux de l'article III est la protection du rapport de concurrence escompté entre les produits importés et les produits nationaux, une mesure peut être jugée incompatible avec l'article III:4 en raison de son incidence discriminatoire potentielle sur les produits importés.⁸⁴² La prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché, et non les choix effectivement opérés par les entreprises sur ce marché".⁸⁴³ Il a été établi, en ce qui concerne tant l'article III:2 que l'article III:4, que les effets effectifs d'une mesure contestée sur le commerce ne sont pas un critère décisif pour déterminer si les prescriptions de ces dispositions sont respectées dans une affaire donnée.⁸⁴⁴ Enfin, comme l'Organe d'appel l'a déclaré, pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale."⁸⁴⁵

⁸⁴² Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Article 337*, *supra*, note 280, paragraphes 5.11 et 5.13.

⁸⁴³ Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Boissons à base de malt*, *supra*, note 427, paragraphe 5.31.

⁸⁴⁴ Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, *supra*, note 271, page 19; et le rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (ECU)*, *supra*, note 269, paragraphe 7.179.

⁸⁴⁵ Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *CE – Bananes III*, *supra*, note 49, paragraphe 216.

8.129 Gardant ces considérations présentes à l'esprit, nous allons passer au premier élément de notre examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

i) *Question de savoir si les produits importés et les produits nationaux sont des "produits similaires"*

8.130 Les parties ne sont pas du même avis quant à la nature de l'analyse concernant les "produits similaires" à laquelle il faut procéder en l'espèce. Les Communautés européennes affirment que la distinction faite par la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère a trait à

la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et les produits importés doivent être soumis à un traitement "moins favorable" que celui accordé aux produits nationaux similaires. Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée* ("*Corée – Viande de bœuf*"), WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 133. Nous notons que notre approche est très analogue à celle qui est exposée par l'Organe d'appel.

²³¹ Rapport du Groupe spécial *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada - Automobiles*"), WT/DS139/R, WT/DS142/R, paragraphe 10.78, adopté le 19 juin 2000, tel qu'il a été modifié par le rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note 118. Il n'a pas été fait appel des constatations de ce groupe spécial au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

l'origine du produit et que le simple fait d'être d'origine américaine n'est pas, en tant que tel, de nature à conférer aux biens une qualité qui les rende, par définition, "non similaires" par rapport à des biens importés.²³² Elles citent le rapport du Groupe spécial *Communautés européennes - Pièces détachées et composants*²³³ pour la thèse selon laquelle il n'est pas nécessaire, s'agissant d'une mesure d'application générale, de comparer une certaine classe de produits nationaux à la même classe de produits importés.²³⁴

8.131 Les États-Unis soutiennent qu'il doit y avoir des éléments de preuve qui démontrent qu'une classe particulière de biens importés sera soumise à un traitement moins favorable que celui qui est accordé à une classe de produits nationaux similaires et que, comme la présente affaire a trait à une mesure d'application générale, la charge de la preuve est plus lourde que dans le cas d'une mesure d'application spécifique et il faut présenter des éléments de preuve qui démontrent l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets négatifs sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés.²³⁵

8.132 Nous considérons que l'examen concernant les "produits similaires" effectué au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* a pour principal objet de voir si une différenciation formelle de traitement selon qu'il s'agit d'un produit importé ou d'un produit national pourrait être fondée sur le fait que les produits sont différents – c'est-à-dire qu'ils ne sont pas similaires – et non sur l'origine des produits en question. Notre point de vue est étayé par la déclaration récente de l'Organe d'appel selon laquelle, dans le cadre de l'article III:4 du *GATT de 1994*, l'expression "produits similaires" se rapporte aux rapports de concurrence entre et parmi les produits".²³⁶

8.133 Cela étant, nous notons que la distinction qui est faite entre les produits importés et les produits nationaux dans la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère que prévoit la Loi s'agissant de la limitation applicable à la valeur loyale et marchande imputable à des "articles" est uniquement et explicitement fondée sur l'origine. Nous ne pensons pas que le simple fait qu'un bien soit d'origine américaine le rende "non similaire" par rapport à un bien importé. Nous notons en outre que la Loi est une mesure d'application générale. Elle s'applique horizontalement à tous produits susceptibles d'être utilisés pour la production de biens qui pourraient en fin de compte être des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Par conséquent, à notre avis, il n'est pas nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux pour établir qu'il y a violation de l'article III:4.²³⁷ De plus, lorsqu'il n'y a pas de biens américains similaires, la question du traitement moins favorable auquel sont soumis les biens importés ne se pose même pas.

²³² Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 196 et 197.

²³³ Rapport du Groupe spécial *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, IBDD, S37/142, adopté le 16 mai 1990.

²³⁴ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 240 et 241.

²³⁵ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 216 à 219; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 167, 171.

²³⁶ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes – Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant*, WT/DS135/AB/R, adopté le 6 avril 2001, paragraphe 103.

²³⁷ Notre point de vue est étayé, par exemple, par le rapport du Groupe spécial *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.113 ("... une ... distinction fondée sur l'origine en ce qui concerne les taxes intérieures est en soi suffisante pour qu'il y ait violation de l'article III:2, sans qu'il soit nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux"). Voir également le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.74. Ce groupe spécial a déclaré ce qui suit: "il n'a pas été contesté que la distinction faite entre les produits nationaux et les produits importés dans la définition de la valeur canadienne ajoutée est uniquement fondée sur l'origine et que, par conséquent, il existe des produits importés qui doivent être considérés similaires par rapport aux produits nationaux dont les coûts sont inclus dans la définition de la valeur canadienne ajoutée."

8.134 Par conséquent, nous ne pensons pas que, contrairement à ce que les États-Unis font valoir, il doive nécessairement y avoir des éléments de preuve qui démontrent que n'importe quelle classe particulière de biens importés est soumise à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale. S'agissant de l'analyse concernant les "produits similaires", nous ne pensons pas non plus qu'il faille présenter des éléments de preuve qui démontrent l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets négatifs sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés simplement parce que la présente affaire a trait à une mesure d'application générale.²³⁸ Nous ne souscrivons pas non plus à l'assertion des États-Unis selon laquelle les lois d'applicabilité générale ont, tout au plus, une incidence indirecte sur les produits importés et que, de ce fait, la charge de la preuve est plus lourde que lorsqu'il s'agit de lois d'application spécifique.²³⁹

8.135 Pour ces raisons, nous estimons qu'en l'espèce il est satisfait à l'élément "produits similaires" de l'article III:4.

ii) *Question de savoir si la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère*

8.136 Les parties ne sont pas d'accord quant au point de savoir si, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, la Loi est ou non "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux similaires au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

8.137 Les Communautés européennes déclarent que leur allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* met l'accent sur la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui affecte la vente ou l'utilisation de produits sur le marché des États-Unis et établit une discrimination à l'encontre des produits étrangers", et n'allèguent pas que l'"exonération d'impôt" en tant que telle est une "prescription affectant la vente sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4.²⁴⁰ S'agissant du terme "affectant", les Communautés européennes font valoir que les effets effectifs de la mesure sur le commerce n'ont pas à être établis. En fait, selon les Communautés européennes, il est suffisant que la limitation "affecte" la position concurrentielle du produit importé sur le marché.²⁴¹ Les Communautés européennes déclarent que la Loi offre une incitation à se procurer des intrants sur le marché intérieur parce que cela donne à un producteur américain plus de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal et que cela suffit pour qu'il y ait violation de l'article III:4 qui garantit l'égalité des possibilités de concurrence.²⁴² Pour les Communautés européennes, tel est le cas même si la mesure autorise d'autres moyens pour obtenir l'avantage.²⁴³

8.138 Pour les États-Unis, il est difficile de voir en quoi des produits importés pourraient être "affectés" par une mesure d'application générale comme celle qui est en cause.²⁴⁴ Selon eux, la Loi n'affecte pas les conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux similaires, car elle n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction

²³⁸ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 216 à 219; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 167.

²³⁹ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 171.

²⁴⁰ Réponse des CE à la question n° 18 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 47 et 48.

²⁴¹ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 198 à 205.

²⁴² Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 231.

²⁴³ Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 237, citant le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.82.

²⁴⁴ Par exemple, première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 218.

génère des revenus extraterritoriaux exclus; un bien peut satisfaire à cette prescription même si 100 pour cent de la valeur loyale et marchande des intrants est d'origine étrangère.²⁴⁵

8.139 Pour étudier ces points, nous allons tout d'abord examiner la *forme* de la mesure en question. Nous souscrivons aux vues exprimées dans de précédents rapports de groupes spéciaux du GATT et de l'OMC selon lesquelles l'article III:4 s'applique aussi aux mesures revêtant la forme de conditions²⁴⁶ auxquelles il doit être satisfait pour obtenir un "avantage"²⁴⁷ des pouvoirs publics.

8.140 Nous souscrivons au point de vue des Communautés européennes selon lequel la mesure en cause en l'occurrence entre dans le champ du membre de phrase "lois, règlements et prescriptions" figurant à l'article III:4, mais nous sommes portés à croire que les trois éléments distincts mentionnés dans ce membre de phrase ont trait à la *forme* et non à la *teneur* de la mesure à l'examen. Nous relevons que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère est une disposition réglementaire, c'est-à-dire une prescription figurant dans la Loi, qui est une "loi" d'application générale. En tout état de cause, indépendamment de la question de savoir si la mesure en cause est une "loi" ou une "prescription", nous souscrivons au point de vue exprimé par les Communautés européennes selon lequel la "règle énoncée à l'article III:4 du GATT de 1994 est la même à la fois pour les "lois" et pour les "prescriptions"²⁴⁸.

8.141 Nous rappelons la déclaration des Communautés européennes selon laquelle leur allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* met l'accent sur la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui affecte la vente ou l'utilisation de produits sur le marché des États-Unis et établit une discrimination à l'encontre des produits étrangers".²⁴⁹ Les Communautés européennes précisent qu'elles n'allèguent pas que l'"exonération d'impôt" en tant que telle est une "prescription affectant la vente sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.²⁵⁰ À cet égard, nous notons que, dans un examen au titre de l'article III:4, la mesure en question peut soumettre à des conditions l'accès à un avantage ou à une incitation accordé par les pouvoirs publics. Nous considérons que la nature de l'"avantage" qui est en fin de compte demandé aux pouvoirs publics (ou l'"incitation" qui est en fin de compte accordée par ces derniers), dès lors qu'une certaine "prescription" est acceptée volontairement afin de bénéficier de l'"avantage" ou de l'"incitation", ne présente pas d'intérêt aux fins d'un examen au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. En particulier, elle ne présente pas d'intérêt puisque nous examinons en l'occurrence une mesure qui soumet à des conditions l'accès par une "entreprise" à un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu.

8.142 À ce sujet, nous ne voyons dans le texte de l'article III:4 aucune spécification ou limitation concernant le type d'avantage lié à la mesure faisant l'objet d'un examen au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*. Par conséquent, rien dans les termes mêmes de cette disposition n'exclut expressément les prescriptions soumettant à des conditions l'accès à des mesures concernant l'impôt sur le revenu du champ d'application de l'article III, qui porte sur le "traitement national en matière d'impositions et de réglementations intérieures".

²⁴⁵ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 214; voir aussi, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 166 et suivants.

²⁴⁶ Voir, par exemple, le rapport du Groupe spécial *Canada - Administration de la Loi sur l'examen de l'investissement étranger*, IBDD, S30/147, adopté le 7 février 1984, paragraphes 5.4 à 5.6; le rapport du Groupe spécial *CE - Pièces détachées et composants*, *supra*, note 233, paragraphe 5.21; et le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.73.

²⁴⁷ Le terme "avantage" a été utilisé dans ce contexte dans de précédents rapports de groupes spéciaux du GATT et de l'OMC chargés du règlement des différends: voir le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.73; le rapport du Groupe spécial *CE - Pièces détachées et composants*, *supra*, note 233, paragraphe 5.21. Le terme "incitation" est utilisé dans le contexte de l'examen au titre de l'article III:4 par l'Organe d'appel dans son rapport *CE - Bananes*, *supra*, note 251, paragraphe 213.

²⁴⁸ Voir la réponse des CE à la question n° 31 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 79.

²⁴⁹ Réponse des CE à la question n° 18 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 47 et 48.

²⁵⁰ *Ibid.*

8.143 Du point de vue du contexte, nous notons qu'aux termes de l'article XIV d) de l'*Accord général sur le commerce des services* (l'"AGCS"), intitulé "Exceptions générales", aucune disposition de cet accord ne doit être interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures incompatibles avec les obligations concernant le "traitement national" énoncées à l'article XVII, "à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres". À nos yeux, cela signifie qu'une mesure concernant l'impôt direct sur le revenu est en général visée par l'article XVII de l'AGCS. Nous fondons ce point de vue sur le raisonnement suivant: à moins qu'une mesure concernant l'impôt direct sur le revenu n'entre dans le champ d'application de cette disposition, les négociateurs du Cycle d'Uruguay n'auraient pas jugé nécessaire de créer une telle "exception" explicite lorsqu'ils ont rédigé les dispositions pertinentes de l'AGCS. À l'évidence, les dispositions relatives au traitement national qui figurent dans l'AGCS ont été élaborées d'après l'article III du *GATT* et reflètent la jurisprudence en la matière. Cet élément contextuel corrobore donc notre point de vue selon lequel l'obligation énoncée à l'article III:4 du *GATT de 1994* n'est pas si restreinte.

8.144 En outre, le membre de phrase "loi, règlement ou prescription affectant ..." qui figure à l'article III:4 est exprimé en termes généraux qui ont été interprétés comme ayant une vaste portée.²⁵¹ Si les mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits étaient exclues du champ de l'article III:4, de nombreuses mesures faussant les échanges qui ont de très grandes incidences sur le plan économique et commercial se trouveraient, de fait, à l'abri, alors que les mesures non liées à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et qui s'accompagnent peut-être d'un moindre degré de distorsion des échanges seraient soumises aux disciplines énoncées à l'article III:4. Il nous semble qu'une telle interprétation va à l'encontre de l'objet et du but du *GATT* et de l'*Accord sur l'OMC* (y compris de l'"élimination des discriminations" dans le commerce international²⁵²) et ne peut guère avoir été ce que les rédacteurs entendaient. Nous fondant sur le texte et le contexte de l'article III:4 à la lumière de l'objet et du but du *GATT* et de l'*Accord sur l'OMC*, nous considérons donc que l'article III:4 du *GATT de 1994* s'applique aux mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits.

8.145 Nous prenons note des travaux préparatoires de la Charte de La Havane auxquels les États-Unis se sont référés dans cette procédure. En réponse aux questions du Groupe spécial, les États-Unis indiquent que "l'historique du *GATT* confirme qu'il n'a jamais été prévu que l'article III:4 s'appliquerait aux impôts sur le revenu". Selon les États-Unis, les rapports de la Conférence de La Havane lors de laquelle l'article 18 de la Charte de La Havane²⁵³ a été rédigé précisent que "l'article 18 ne s'applique ni aux impôts sur le revenu ni aux droits à l'importation et ne concerne que les taxes intérieures perçues sur les marchandises".²⁵⁴ Cette déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la Charte de La Havane ne change pas notre point de vue selon lequel le champ de l'article III:4 du *GATT de 1994* inclut les mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des

²⁵¹ Rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes*, adopté le 25 septembre 1997, WT/DS27/AB/R, paragraphe 220. Voir également le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.80; le rapport du Comité *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*, IBDD, S7/64, adopté le 23 octobre 1958, paragraphe 12.

²⁵² Voir le préambule du *GATT de 1947* et de l'*Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce*.

²⁵³ *Acte final de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et l'emploi*, 24 mars 1948.

²⁵⁴ Dans leur réponse à la question n° 18 du Groupe spécial, les États-Unis citent la Commission intérimaire de l'Organisation internationale du commerce, *Rapport des Commissions et des principales Sous-Commissions*, Rapport de la Sous-Commission A de la Troisième Commission sur les articles 16, 17, 18 et 19, E/CONF.2/C.3/59, paragraphe 44, page 16, Genève, 1948.

avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits. Bien qu'étant apparemment exprimée en des termes généraux, cette déclaration figure²⁵⁵ dans une section contenant des observations sur les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 18 et semble par conséquent avoir trait à ce qui deviendrait ultérieurement l'article III:2 du GATT. En tout état de cause, elle n'est donc pas déterminante en ce qui concerne le champ de l'article III:4. De plus, cette déclaration a été faite en relation avec le retrait d'une proposition précise du Pérou qui traitait d'une situation très différente de celle dont nous sommes actuellement saisis (ne considérant pas comme étant "contraires" à l'article 18 l'exemption de droits frappant l'importation d'outillage ou de matières premières et l'exemption d'impôt sur le revenu, accordées pour une période de temps limitée aux entreprises créées dans l'intention d'établir des "industries rentables").²⁵⁶ Toutefois, même si cette déclaration était censée faire référence de façon plus générale à ce qui deviendrait ultérieurement l'article III dans son ensemble (y compris l'article III:4), prise littéralement, elle excluait totalement un domaine qui était explicitement visé par l'article 18 de la Charte de La Havane, et aujourd'hui par l'article III:4 du GATT: c'est-à-dire les réglementations intérieures (il suffit en l'occurrence de rappeler que l'article III du GATT de 1994 est intitulé: "Traitement national en matière d'impositions et de réglementations intérieures"), ce qui équivaldrait à un résultat allant clairement à l'encontre de l'objet et du but de l'article III et du *GATT de 1994* en général. En conséquence, la déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la Charte de La Havane ne change pas notre point de vue selon lequel l'article III:4 du GATT de 1994 s'applique aux mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits.²⁵⁷

8.146 Enfin, nous relevons que de précédents groupes spéciaux ont été d'avis que le champ de l'article III:4 s'étendait aux mesures qui soumettaient à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits. En fait, un groupe spécial de l'OMC a fait observer que les "subventions accordées en ce qui concerne les taxes directes ne sont généralement pas couvertes par l'article III:2, mais peuvent être contraires à l'article III:4 dans la mesure où elles sont liées à d'autres conditions qui favorisent l'utilisation, l'achat, etc., de produits d'origine nationale".²⁵⁸ Nous notons aussi que les dispositions relatives à la possibilité de bénéficier d'une exemption des droits d'importation (domaine auquel il a également été fait référence au cours des travaux préparatoires et dont les États-Unis ont dit qu'il n'entrait pas dans le champ de l'article 18 de la Charte de La Havane) étaient en cause dans l'examen effectué au titre de l'article III:4 par le Groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*.²⁵⁹

²⁵⁵ Voir *ibid.*

²⁵⁶ Voir la Troisième Commission: Politique commerciale, nouvel ordre du jour annoté pour le chapitre IV, proposition d'amendement présentée par le Pérou, E./CONF.2/C.3/6/Add.2, 17 décembre 1947.

²⁵⁷ En outre, nous notons que, conformément aux règles coutumières d'interprétation du droit international public telles qu'elles sont codifiées aux articles 31 et 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*,

"Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires [d'un traité] ... en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 32:

a) laisse le sens ambigu ou obscur; ou
b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable."

En l'occurrence, nous ne considérons pas que le sens ordinaire du texte de l'article III:4, dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but du *GATT de 1994* et de l'*Accord sur l'OMC*, soit "ambigu ou obscur" ni que notre interprétation de cette disposition "condui[se] à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable". Nous sommes donc d'avis qu'il n'est même absolument pas nécessaire de faire référence aux travaux préparatoires.

²⁵⁸ Rapport du Groupe spécial *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.38.

²⁵⁹ *Supra*, note 231.

8.147 Nous allons ensuite voir si la mesure en cause est une mesure "affectant" la vente ou l'utilisation des produits considérés sur le marché intérieur. Nous rappelons en l'occurrence l'observation de l'Organe d'appel selon laquelle le sens ordinaire du mot "affectant" implique qu'il s'agit d'une mesure qui a "un effet sur", ce qui indique un vaste champ d'application.²⁶⁰ En outre, nous relevons que le terme "affectant" qui figure à l'article III:4 du *GATT de 1994* a été interprété comme visant non seulement les lois et règlements qui régissent directement les conditions de vente ou d'achat, mais aussi toutes lois ou tous règlements qui pourraient altérer les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés.²⁶¹

8.148 Nous considérons qu'une mesure en application de laquelle l'utilisation de produits nationaux – mais non de produits importés – contribue à procurer un avantage à une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle "affecte" donc l'"utilisation" des produits importés sur le marché intérieur, *même si* elle autorise le recours à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation d'intrants nationaux autres que des produits.²⁶² Conformément à la Loi, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, l'utilisation de produits d'origine américaine contribue à faire obtenir l'exclusion, alors que l'utilisation de produits importés n'y contribue pas. Par conséquent, nous considérons qu'il s'agit d'une mesure qui "affecte" l'utilisation de produits importés sur le marché intérieur, même s'il existe des moyens – autres que l'utilisation de biens – d'imputer la valeur loyale et marchande admissible.

8.149 Pour ces raisons, nous constatons que, du fait de la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère", la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription" qui affecte l'"utilisation" sur le marché intérieur des États-Unis de biens importés et de produits nationaux similaires destinés à être utilisés dans la production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.

iii) *Question de savoir si la Loi soumet les produits importés à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère*

8.150 Les parties ne sont pas d'accord quant au point de savoir si la Loi accorde ou non un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.

8.151 Les Communautés européennes font valoir que, dans tous les cas, la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère" constitue une incitation à se procurer des intrants sur le marché intérieur parce que cela donne à un producteur américain qui entend exporter ses biens plus de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal.²⁶³ À leur avis, cela suffit pour qu'il y ait violation de l'article III:4, qui garantit l'égalité des possibilités de concurrence. Les Communautés européennes reconnaissent que la Loi n'oblige pas les producteurs américains à utiliser des intrants américains, mais elles font valoir que c'est dans de nombreux cas l'une des conditions nécessaires pour obtenir l'avantage, et dans tous les autres cas le régime incite les

²⁶⁰ Rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes – Bananes, supra*, note 251, paragraphe 220. Voir également le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles, supra*, note 231, paragraphe 10.80.

²⁶¹ Rapport du Comité *Mesures appliquées par l'Italie aux machines agricoles, supra*, note 251, paragraphe 12; voir également le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles, supra*, note 231, paragraphe 10.80.

²⁶² Voir le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles, supra*, note 231, paragraphe 10.82.

²⁶³ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 205, 207, 208; communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 231.

producteurs américains à utiliser des biens américains de préférence à des biens importés.²⁶⁴ Par conséquent, la Loi soumet les biens importés à un "traitement moins favorable". En tout état de cause, les Communautés européennes considèrent que, conformément à l'article III:4, "[t]out produit pris individuellement doit être traité de façon non moins favorable qu'un produit national similaire, et ce dans tous les cas, pour toutes les transactions".²⁶⁵

8.152 L'essentiel de la réponse des États-Unis à cette allégation repose sur leur argument selon lequel les biens importés ne sont pas soumis à un traitement moins favorable parce que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne change ni n'affecte les conditions de concurrence. Selon les États-Unis, les contribuables ne sont nullement tenus d'utiliser des éléments d'origine nationale.²⁶⁶ Les États-Unis soutiennent que la Loi n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus²⁶⁷, mais au lieu de cela dispose que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et aux coûts directs de la main-d'œuvre supportés hors des États-Unis. Ils soulignent, et considèrent que c'est fondamental, que les biens peuvent satisfaire à cette prescription même si la valeur loyale et marchande des intrants est à 100 pour cent d'origine étrangère.²⁶⁸

8.153 En gardant ces considérations présentes à l'esprit, nous allons examiner le texte de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère qui est prévue par la Loi pour voir si elle affecte de façon négative l'égalité des possibilités de concurrence des produits importés par rapport aux produits nationaux similaires et soumet de ce fait les produits importés à un traitement moins favorable que celui accordé aux produits nationaux similaires au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

8.154 Nous notons que nous examinons en l'occurrence une prescription réglementaire qui est expressément et explicitement fondée sur l'origine: il est fait explicitement référence dans la Loi aux articles fabriqués ou produits "hors" des États-Unis, et non aux États-Unis. Nous savons toutefois pertinemment que toute distinction qui est fondée exclusivement sur des critères relatifs à la nationalité ou à l'origine du produit n'est pas nécessairement incompatible avec l'article III.²⁶⁹ L'article III:4 exige en fait qu'une mesure ne soumette pas les produits importés à un traitement "moins favorable que" le traitement accordé aux produits nationaux similaires. En conséquence, nous n'allons pas arrêter ici notre examen.

8.155 Nous notons en outre que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne soumet explicitement à une limite que la proportion de la valeur loyale et marchande d'un produit qui peut être tirée des produits importés (et de la main-d'œuvre étrangère) et ne soumet à

²⁶⁴ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 191 à 195; deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 231; déclaration orale des CE, annexe D-1, paragraphe 82; déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 32 à 34.

²⁶⁵ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 211.

²⁶⁶ Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 166.

²⁶⁷ Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 214.

²⁶⁸ Les États-Unis font observer que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne prend en compte que la valeur des articles étrangers utilisés pour obtenir un produit fini et les coûts directs de la main-d'œuvre employée à l'étranger à cette fin, mais elle ne limite pas la valeur d'autres éléments d'origine étrangère. Par conséquent, estiment les États-Unis, les 50 pour cent restants de la valeur loyale et marchande du produit fini peuvent être imputés à des éléments incorporels, comme les droits de propriété intellectuelle, le fonds commercial, le capital, les services de marketing et de distribution et d'autres services, qui peuvent être d'origine américaine ou étrangère. Selon les États-Unis, les articles utilisés dans la fabrication, quelle qu'en soit l'origine, ne représentent qu'une partie de la valeur totale. Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 201.

²⁶⁹ Voir le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Viande de bœuf*, *supra*, note 230, paragraphes 137 et 138.

aucune restriction similaire la proportion de la valeur loyale et marchande d'un produit qui peut être tirée des produits nationaux (et de la main-d'œuvre nationale).

8.156 Nous notons que l'utilisation de produits importés par un fabricant aux États-Unis ne peut pas contribuer au respect de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, condition nécessaire pour obtenir l'avantage sous la forme de l'exclusion, prévue par la Loi, du champ de l'impôt de la partie des revenus extraterritoriaux qui constitue des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – alors que l'utilisation de produits nationaux peut y contribuer. Par conséquent, il est conféré un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et non lors de l'utilisation de produits importés, ce qui constitue une différenciation formelle de traitement selon qu'il s'agit de produits importés ou de produits nationaux similaires qui, à notre avis, soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui accordé aux produits nationaux similaires.

8.157 L'essentiel de l'argument avancé par les États-Unis en réponse à cette allégation réside dans leur assertion selon laquelle la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère n'exige pas nécessairement l'utilisation de biens d'origine américaine. Par conséquent, plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" pourraient être imputables à la propriété intellectuelle, au fonds commercial, au capital, aux services de marketing et de distribution ou à d'autres services d'origine américaine ou étrangère. Nous sommes cependant d'avis que l'existence d'autres moyens d'imputer la valeur ne change pas le fait fondamental que, pour ce qui est des biens, la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère crée une incitation à utiliser des biens nationaux de préférence à des biens importés. Qu'il puisse exister d'autres moyens d'imputer la valeur loyale et marchande admissible pour obtenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ne change rien au fait que cette incitation avantage intrinsèquement les biens nationaux et que, partant, les biens importés sont soumis à un traitement moins favorable que celui accordé aux biens nationaux.

8.158 À la lumière de ces considérations, nous considérons que, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994* que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine parce que, en conférant un avantage lors de l'utilisation de produits d'origine américaine mais pas lors de l'utilisation de produits importés, elle affecte de façon négative l'égalité des possibilités de concurrence des produits importés par rapport aux produits similaires d'origine américaine.

8.159 Nous tenons à souligner que l'argument des États-Unis selon lequel les Communautés européennes ont présenté des éléments de preuve factuels insuffisants à l'appui de leur allégation d'incompatibilité de la Loi, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, avec l'article III:4 du *GATT de 1994* n'a aucun rapport avec notre examen. Pour arriver à notre constatation de violation *de jure* de l'article III:4, nous prenons note des éléments de preuve présentés par les Communautés européennes qui indiquent que, dans certains cas, la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère semblerait *exiger* l'utilisation d'une certaine quantité d'articles américains, mais nous n'avons pas à faire fond sur ces éléments de preuve. Le "traitement moins favorable" que nous avons constaté découle par une déduction qui s'impose des termes effectivement utilisés dans le texte de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère que prévoit la Loi. Nous rappelons que l'article III:4 du *GATT de 1994* est une obligation qui est faite aux pouvoirs publics d'assurer l'égalité des possibilités de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés similaires. Il n'exige pas que soient démontrés les

effets sur le commerce ni que soit apportée la preuve que les décisions des entreprises privées en matière d'approvisionnement ont été effectivement influencées par la prescription en question.²⁷⁰

2. Autres allégations

8.160 Nous notons que les Communautés européennes ont également allégué que la subvention "élargie", pour ce qui est des biens produits hors des États-Unis, est prohibée parce qu'il est souvent nécessaire d'utiliser des articles américains (et donc des exportations) pour respecter la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère"²⁷¹ et que "[I]a limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*".²⁷²

8.161 Nous rappelons que nous n'avons pas à examiner toutes les allégations juridiques dont nous sommes saisis. En fait, nous ne devons traiter que les allégations qui doivent l'être pour résoudre la question en cause dans le différend²⁷³, à condition que nous examinions les allégations au sujet desquelles il est nécessaire d'établir une constatation pour que l'ORD puisse faire des recommandations et rendre des décisions suffisamment précises, auxquelles le Membre pourra donner suite rapidement, pour que les différends soient résolus efficacement dans l'intérêt de tous les Membres.²⁷⁴

8.162 Eu égard à notre constatation selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait de la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère" pour ce qui est des biens produits aux États-Unis²⁷⁵, nous n'estimons pas nécessaire d'examiner également l'allégation des CE selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère pour ce qui est des biens produits aux États-Unis.

8.163 S'agissant des éléments de la Loi que les Communautés européennes ont contestés dans leur allégation au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* pour ce qui est des biens produits à l'étranger, nous croyons comprendre que les Communautés européennes allèguent, en fait, que les intrants produits aux États-Unis qui sont utilisés pour produire hors des États-Unis des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises bénéficient d'une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation. Conformément au régime actuel, dans la mesure où un fournisseur de ces intrants peut être considéré comme bénéficiant d'une "subvention", il serait en droit de bénéficier de cette subvention indépendamment de la question de savoir si les intrants ont été utilisés pour produire des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises aux États-Unis ou hors des États-Unis. Pour nous prononcer sur l'allégation des CE, nous serions tenus de présumer un régime différent, c'est-à-dire dans lequel un fournisseur d'intrants pourrait être considéré comme ayant droit à une "subvention" *seulement* si les intrants étaient fournis pour être utilisés *hors* des États-Unis dans la

²⁷⁰ Notre point de vue est étayé par le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.84 et paragraphe 10.78, et par le rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques*, *supra*, note 197, pages 18 et 19.

²⁷¹ Réponse des CE à la question n° 1 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 1 à 4.

²⁷² Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 259.

²⁷³ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 22. Voir également, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Automobiles*, *supra*, note 118, paragraphes 112 à 117, où l'Organe d'appel mentionne et approuve le fait que le groupe spécial ait exercé le "pouvoir d'appréciation" que comporte implicitement le principe d'économie jurisprudentielle.

²⁷⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Australie – Mesures visant les importations de saumons*, WT/DS18/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 223.

²⁷⁵ *Supra*, paragraphe 8.158.

production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises (en d'autres termes, un régime dépourvu d'une limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère pour ce qui est des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises produits *aux* États-Unis, qui fait actuellement partie intégrante de la mesure). Or, une telle mesure sensiblement transformée serait manifestement différente de celle dont nous sommes actuellement saisis et, de ce fait, nous considérons qu'il ne serait pas nécessaire ni approprié de nous prononcer à son sujet. S'agissant de l'allégation subsidiaire qu'elles ont formulée au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, les Communautés européennes nous demandent "de n'examiner l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs non américains que si [nous sommes] d'avis que cette limitation ne subordonne pas la subvention de remplacement élargie aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a)".²⁷⁶ Comme nous ne nous sommes pas prononcés sur l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a), il serait donc inapproprié que nous nous prononcions sur leur allégation *subsidiaire* au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

D. QUESTIONS RELATIVES À LA TRANSITION

8.164 Dans notre rapport concernant le différend initial, nous avons recommandé "que l'ORD demande aux États-Unis de retirer les subventions FSC sans délai"²⁷⁷, et spécifié que "les subventions FSC [devaient] être retirées avec effet à compter au plus tard le 1^{er} octobre 2000".²⁷⁸ Ces éléments faisaient partie des recommandations et décisions de l'ORD découlant de l'adoption, le 20 mars 2000, du rapport initial du Groupe spécial et du rapport initial de l'Organe d'appel. Le 12 octobre 2000, l'ORD a accédé à la demande des États-Unis tendant à ce qu'il "modifie le délai établi dans le cadre de ce différend de façon qu'il arrive à expiration le 1^{er} novembre 2000".²⁷⁹

8.165 Les Communautés européennes font valoir qu'en continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémoire d'accord*.²⁸⁰

8.166 De l'avis des États-Unis, la "dispense transitoire limitée" que prévoit la Loi permet aux entreprises étrangères et nationales de s'adapter et de protéger les contribuables dont les décisions étaient fondées sur le régime fiscal antérieur, et est raisonnable dans les circonstances particulières de la présente affaire. Les États-Unis soutiennent que des groupes spéciaux de l'OMC ont toléré des violations de procédure en l'absence de préjudice pour la partie plaignante, en se fondant essentiellement sur des considérations d'équité pour rendre leurs décisions. Selon eux, une période d'adaptation limitée est particulièrement appropriée étant donné que les CE ont attendu 13 ans pour contester le régime FSC et qu'ils se sont raisonnablement fondés sur la décision et le Texte de conciliation adoptés en 1981 par le Conseil du GATT de 1947.²⁸¹ Par conséquent, les États-Unis font valoir que les règles transitoires limitées prévues par la Loi constituent une "mise en œuvre raisonnable des recommandations de l'ORD".²⁸²

²⁷⁶ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 184.

²⁷⁷ Rapport initial du Groupe spécial, *supra*, note 2, paragraphe 8.3.

²⁷⁸ Rapport initial du Groupe spécial, *supra*, note 2, paragraphe 8.8.

²⁷⁹ WT/DS108/11, 2 octobre 2000. Voir, *supra*, paragraphe 1.3 et WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7.

²⁸⁰ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 241.

²⁸¹ *Législations fiscales*, IBDD, S28/121, 7 et 8 décembre 1981.

²⁸² Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 223 à 229.

8.167 Nous rappelons que la Loi prévoit que les "modifications qu'elle apporte s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000"²⁸³ et qu'aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date.²⁸⁴ Toutefois, dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les modifications apportées par la Loi ne s'appliquent pas à toute transaction réalisée au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales dans laquelle intervient une FSC, si cette transaction a lieu: A) avant le 1^{er} janvier 2002; ou B) après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC (ou une personne qui lui est liée) et une personne non liée, qui est entré en vigueur le 30 septembre 2000.²⁸⁵

8.168 Par conséquent, pour les FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les subventions FSC sont maintenues pendant un an et, en ce qui concerne les FSC qui ont conclu des contrats irrévocables à long terme avec des parties non liées avant le 30 septembre 2000, la Loi ne modifie pas le traitement fiscal de ces contrats pendant une période déterminée. Nous rappelons ce qu'avait indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends* à savoir que "le fait de continuer à effectuer des versements dans le cadre d'une mesure de subvention à l'exportation dont il a été constaté qu'elle était prohibée n'est pas compatible avec l'obligation de "retirer" des subventions à l'exportation prohibées, au sens de "supprimer" ou de "reprendre"²⁸⁶.

8.169 Nous relevons également que les États-Unis ne contestent pas que des subventions FSC prohibées continuent d'être offertes après le délai fixé pour la mise en conformité dans le présent différend.²⁸⁷

8.170 À la lumière de ces considérations, nous constatons que les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et qu'ils n'ont donc pas mis en œuvre les recommandations que l'ORD a faites et les décisions qu'il a rendues en application de l'article 4.7 dudit accord.

8.171 Ayant constaté que les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC comme l'exigent les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*, nous n'estimons pas qu'il soit nécessaire de déterminer également si les États-Unis "ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai fixé par celui-ci et ne se sont donc pas non plus conformés à l'article 21 du *Mémoire d'accord*"²⁸⁸ du fait qu'ils ont promulgué le 15 novembre 2000 la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC. Nous appliquons en conséquence le principe d'économie jurisprudentielle en ce qui concerne cette allégation.

IX. CONCLUSION

9.1 À la lumière des constatations énoncées plus haut dans la section VIII, nous concluons en conséquence ce qui suit:

²⁸³ Loi, article 5 a).

²⁸⁴ Loi, article 5 b) 1).

²⁸⁵ Loi, article 5 c) 1). La Loi spécifie qu'un contrat irrévocable comporte notamment une option d'achat, une option de renouvellement ou une option de remplacement prévue dans le contrat et opposable au vendeur ou au bailleur.

²⁸⁶ Rapport de l'Organe d'appel au titre de l'article 21:5 *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 45.

²⁸⁷ Voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 224.

²⁸⁸ Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 242 à 246.

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

9.2 Étant donné que l'article 3:8 du *Mémoire d'accord* dispose que "[d]ans les cas où il y a infraction aux obligations souscrites au titre d'un accord visé, la mesure en cause est présumée annuler ou compromettre un avantage", nous concluons que, dans la mesure où ils ont agi d'une manière incompatible avec l'*Accord SMC*, l'*Accord sur l'agriculture* et le *GATT de 1994*, les États-Unis ont annulé ou compromis les avantages qui résultent pour les Communautés européennes de ces accords.