

ANNEXE A

Premières communications des parties

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

ANNEXE A-1

PREMIÈRE COMMUNICATION ÉCRITE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(17 janvier 2001)

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
1. INTRODUCTION.....	5
2. ÉLÉMENTS FACTUELS	5
3. ANALYSE JURIDIQUE	10
3.1 Introduction	10
3.2 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir des subventions	11
3.2.1 <i>Les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le régime FSC.....</i>	<i>11</i>
3.2.2 <i>Les modifications apportées par la Loi sur le remplacement du régime FSC</i>	<i>12</i>
3.2.3 <i>Il n'est pas pertinent et il est trompeur de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion du revenu imposable" et non comme une exemption</i>	<i>13</i>
3.2.4 <i>Le régime de remplacement des FSC donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles</i>	<i>15</i>
3.2.5 <i>Il y a deux subventions qui peuvent être distinguées</i>	<i>17</i>
3.2.6 <i>Le régime de remplacement des FSC prévoit aussi des subventions</i>	

	<u>Page</u>
3.3.4	<i>L'article 3.1 a) indique expressément qu'une subvention est prohibée, que la condition de subordination aux résultats à l'exportation soit exclusive ou qu'elle figure parmi d'autres.....</i> 27
3.3.5	<i>Le choix d'être assujetti à l'impôt aux États-Unis aurait pour un producteur étranger de telles conséquences qu'on ne peut s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique.....</i> 29
3.3.6	<i>Conclusion</i> 32
3.4	Les subventions de remplacement sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative..... 32
3.4.1	<i>Introduction.....</i> 32
3.4.2	<i>Les subventions du régime de remplacement des FSC sont visées par le point e).....</i> 33
3.5	Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC 34
3.5.1	<i>Introduction – Les règles des États-Unis</i> 34
3.5.2	<i>Article 3.1 b) de l'Accord SMC</i> 35

	<u>Page</u>
3.8.2 <i>Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture</i>	46
3.8.3 <i>À titre subsidiaire, les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec l'article 9:1 du même accord</i>	47
3.9 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du	

1. INTRODUCTION

1. La

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne répond donc aucunement aux préoccupations

23. Le 17 novembre 2000, les CE ont engagé la procédure prévue à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends (*"Mémorandum d'accord*

- le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*;
- en conséquence, le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*;
- le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*;
- les subventions prévues par lts lc7vG5ues paoncem le 12.8(r)-1cu Tc-0.0028(a)0.9edne8.1(e (s p)12

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

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

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

Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en concevant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* r.3(e)0ès0.9(is8(')1859(d)-6(è.3(e)0ès12.7(x)0ès12.n

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

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

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

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

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

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

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

41. En fait, les termes " exemption" et "exclusion" peuvent être employés et le sont effectivement de façon assez interchangeable. L'expression "revenus du commerce extérieur exemptés" constitue

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

- les revenus doivent provenir de la vente d'un "bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et doit par conséquent:
 - être détenu pour utilisation finale hors des États-Unis²⁶; et
 - avoir une teneur en éléments d'origine étrangère qui ne dépasse pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande²⁷;
- les revenus doivent être des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" (en particulier, le bien ne doit pas être vendu pour consommation finale aux États-Unis)²⁸;
- les choix doivent avoir été fai8896-0.1(ur en)-10é8051.1(rr e2.8(oir)10(de)(é fa)11)arch.8(8896-0.1

59. Toutefois, les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas des revenus de source étrangère. Comme nous l'avons indiqué plus haut dans la section 2, ils peuvent être entièrement obtenus aux

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

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

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

3.2.7 *Conclusion*

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

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

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

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

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

71. Les États-Unis ont remplacé la condition de l'exportation par la condition que les produits ne soient pas vendus "pour utilisation finale aux États-Unis".³⁸

72.

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

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

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

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

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

Subordonnées

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

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

soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.

Exportation

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

Un article qui est exporté⁴⁵

et le verbe "exporter" est défini comme suit:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Résultats

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

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

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

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

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

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

⁵⁰ L'article V:1 dispose que:

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

la conduite ou la réalisation d'une action, d'une opération ou d'un processus engagé ou ordonné; l'accomplissement de tout travail ou action; la qualité de ce travail ou de

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

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

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

101. Le membre de phrase "pour utilisation finale aux États-Unis" ne constitue manifestement pour

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

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

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

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

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

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

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

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

- b

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

139. Choisir d'être traitées comme des sociétés nationales américaines aux fins de la fiscalité aux États-Unis peut assujettir des sociétés étrangères à des obligations de présentation de rapports et à d'autres prescriptions incompatibles avec leur législation nationale et, éventuellement, avoir d'autres répercussions sur leurs opérations commerciales. Les conventions bilatérales en matière d'imposition sont fondées sur le principe qu'une société n'est résidente que dans tel ou tel pays (même si elle peut

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

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

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

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

3.3.6 Conclusion

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

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

3.4.1 Introduction

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

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

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

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

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

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

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

3.5.1 Introduction – Les règles des États-Unis

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

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

RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS APPLICABLES AU RÉGIME FSC Article 927. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES	RÉGIME DÉFINI PAR LA LOI SUR LE REMPLACEMENT DU RÉGIME FSC - NOUVELLES RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS Article 943. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES
a) BIENS D'EXPORTATION - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -	a) BIENS DE COMMERCE EXTÉRIEUR REMPLISSANT LES CONDITIONS REQUISES - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -
L'expression "biens d'exportation" désigne des biens - A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une personne autre qu'une FSC, B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par ou à une FSC, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et C) dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent.	L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne 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 imputables - i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et ii) aux frais directs afférents à l'emploi de

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

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

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

167. Le régime de remplacement des FSC n'impose pas expressément l'"utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", mais oblige à ne pas dépasser une certaine proportion d'articles ou de main-d'œuvre étrangers. Toutefois, le coût des articles et de la

3.5.4 *La subvention de remplacement élargie*

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

- C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables
 - i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
 - ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

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

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

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

3.5.5 *Conclusion*

183. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère du régime de remplacement des FSC subordonne *de jure* ou au moins *de facto* la subvention de remplacement de base à l'utilisation de produits américains de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

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

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

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

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

186. Il a été démontré plus haut que les subventions de remplacement relèvent du paragraphe 1 de

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

194.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

206.

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

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

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

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

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

3.7.6 *Conclusion*

219. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que le Groupe spécial devrait constater

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

253. Les CE tiennent à souligner que la procédure des groupes spéciaux pourrait gravement en

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

257. Le groupe spécial a aussi rappelé le caractère accéléré de la procédure au titre de l'article 21:5. Les CE voudraient toutefois réaffirmer que fournir aux tierces parties toutes les communications dont dispose le groupe spécial avant la séance qu'il tient avec elles n'alourdirait ou ne ralentirait

•

ANNEXE

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

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

des biens –

- C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables –
 - i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
 - ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

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

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

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

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

1. Sidérurgie

a) Rouleaux laminés à chaud

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

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

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

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

b) Tôles en acier fortes

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

Coût des matériaux entrant dans la production:

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

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

c) Fixations en acier inoxydable

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

2. Autres articles en métal

a) Papier d'aluminium

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

3. Tissus de fibres de verre

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

4. Produits chimiques et fibres synthétiques

a) Résines de polyéthylène téréphtalate pour la fabrication de bouteilles

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

5. Avions

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

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

NOTE

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

Liste des pièces

- Pièce n° 1 des CE Extrait de *Inside US Trade*, 24 mars 2000 (page 9).
- Pièce n° 2 des CE Proposition initiale faite par les États-Unis pour remplacer le régime FSC.
- Pièce n° 3 des CE Lettre adressée le 26 mai 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
- Pièce n° 4 des CE Lettre adressée le 31 août 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
- Pièce n° 5 des CE *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant*

ANNEXE A-2

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

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
I. INTRODUCTION.....	61
II. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE.....	62
III. RAPPEL DES FAITS	64
A. DESCRIPTION DE LA LOI	64
1. Les objectifs de la Loi et son effet sur le système fiscal des États-Unis	64
a) Mise en conformité avec les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel	65
b) Nouvelle approche de l'imposition des revenus étrangers aux États-Unis	65
c) Une mesure visant à éviter la double imposition	65
2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus	66
a) Élément qualitatif des revenus exclus: leur caractère extraterritorial	66
b) Élément quantitatif des revenus du commerce extérieur qui sont exclus.....	67
3. Traitement équitable des contribuables	68
4. Date d'entrée en vigueur de la Loi	68
5. Règles transitoires prévues par la Loi	68
B. LA LOI ALIGNE SUR LE MODÈLE EUROPÉEN LA MÉTHODE D'IMPOSITION DES REVENUS ÉTRANGERS AUX É	

	<u>Page</u>
2. En excluant les revenus extraterritoriaux du "revenu brut", la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes normalement exigibles	75
a) Conformément à la législation fiscale américaine, le "revenu brut" détermine la compétence fiscale des États-Unis	75
b) Un Membre de l'OMC est libre de modifier la règle régissant sa propre compétence fiscale	76
c) Au regard du point de référence normatif modifié, l'impôt sur les revenus exclus par la Loi n'est pas "normalement exigible"	77
3. Les arguments des CE au titre de l'article premier sont incompatibles avec le texte de l'alinéa ii), tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire <i>FSC</i>	78
a) L'argument des CE selon lequel l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi devrait être considérée comme une exemption	78
b) L'argument des CE selon lequel l'exclusion constitue une subvention parce qu'elle devrait être plus large	79
c) L'argument des CE selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une "catégorie générale"	80
4. Les CE n'ont pas démontré, de fait, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux	

Page

4.	L'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'applique pas aux activités de la production à l'étranger est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels.....	90
a)	L'application de l'exclusion aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger n'est pas limitée aux cas où un fabricant étranger choisit d'être assimilé aux entreprises américaines.....	90
b)	Les entreprises industrielles étrangères peuvent choisir d'être assimilées aux entreprises américaines sans avoir à supporter des obligations fiscales supplémentaires	91
c)	L'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement fiscal des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger	91
5.	Les CE n'ont pas fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations.....	92
D.	COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC	93
1.	Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59.....	93
a)	Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'Accord SMC	93
b)	Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59.....	93
	Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59.....	53
	Annexe I de l'Accord SMC	93
	Annexe II de l'Accord SMC	93
	Annexe III de l'Accord SMC	93
	Annexe IV de l'Accord SMC	93
	Annexe V de l'Accord SMC	93
	Annexe VI de l'Accord SMC	93
	Annexe VII de l'Accord SMC	93
	Annexe VIII de l'Accord SMC	93
	Annexe IX de l'Accord SMC	93
	Annexe X de l'Accord SMC	93
	Annexe XI de l'Accord SMC	93
	Annexe XII de l'Accord SMC	93
	Annexe XIII de l'Accord SMC	93
	Annexe XIV de l'Accord SMC	93
	Annexe XV de l'Accord SMC	93
	Annexe XVI de l'Accord SMC	93
	Annexe XVII de l'Accord SMC	93
	Annexe XVIII de l'Accord SMC	93
	Annexe XIX de l'Accord SMC	93
	Annexe XX de l'Accord SMC	93
	Annexe XXI de l'Accord SMC	93
	Annexe XXII de l'Accord SMC	93
	Annexe XXIII de l'Accord SMC	93
	Annexe XXIV de l'Accord SMC	93
	Annexe XXV de l'Accord SMC	93
	Annexe XXVI de l'Accord SMC	93
	Annexe XXVII de l'Accord SMC	93
	Annexe XXVIII de l'Accord SMC	93
	Annexe XXIX de l'Accord SMC	93
	Annexe XXX de l'Accord SMC	93

	<u>Page</u>
4. Conclusion.....	103
E. LA RÈGLE LIMITANT À 50 POUR CENT LA VALEUR DE CERTAINS ÉLÉMENTS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE NE REND PAS L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC.....	103
1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord	104
2. Sens de l'article 3.1 b)	104
3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent.....	104
4. Le rapport <i>Canada – Automobiles</i> confirme que l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.....	105
a) Décision de l'Organe d'appel.....	105
b) Application à la Loi de l'analyse faite dans l'affaire <i>Canada – Automobiles</i>	106
F. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N	

I. INTRODUCTION

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

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

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

5. Les CE proposent en outre un nouveau critère pour définir une subvention à l'exportation.

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

11. Les États-Unis et les CE ont fait appel de certaines constatations du Groupe spécial.

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

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

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

III. RAPPEL DES FAITS

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

A. DESCRIPTION DE LA LOI

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

1.

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

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

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

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

24.

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

2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus

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

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

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

a) Élément qualitatif des revenus exclus: Leur caractère extraterritorial

30. Le premier élément des revenus extraterritoriaux, qui est peut-être le plus important, est qu'ils proviennent de transactions extraterritoriales – c'est-à-dire réalisées à l'étranger –, qu'il s'agisse de

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

31. De plus, la Loi exige que les recettes brutes qui sont à l'origine des revenus extraterritoriaux exclus soient liées à une activité menée à l'étranger. Les revenus extraterritoriaux exclus ne peuvent provenir que de transactions pour lesquelles le contribuable (ou une personne qui lui est liée) entreprend à l'étranger des activités de démarchage, de négociation ou de passation de contrats et

3.

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

38.

pays de résidence.⁵⁶

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

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

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

- g) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue

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

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

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

62. Cette définition s'applique typiquement dans le cas où une entreprise, ou un groupe d'entreprises, est légalement assujettie à un impôt auquel les pouvoirs publics renoncent ou qu'ils ne perçoivent pas. L'octroi sélectif à une entreprise d'une remise d'impôts, ou le fait de ne pas exiger

particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre ..."⁶⁹ Comme l'a expliqué l'Organe d'appel, "le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les

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

70. Non seulement le "revenu brut" fixe les limites extérieures de la compétence fiscale des États-Unis, mais encore il sert de point de référence central pour déterminer les obligations fiscales

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

75.

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

81. En fait, selon le critère "en l'absence de", sans l'exception permettant de percevoir des impôts,

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

86. Cette argumentation présente plusieurs faiblesses. Premièrement, elle ne traite pas de la loi effectivement adoptée par les États-Unis. Elle tente plutôt de reformuler cette loi pour critiquer ensuite la version remaniée comme étant insuffisante en droit. De toute évidence, la loi soumise à ce

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

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

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

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

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

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

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

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

99. Les CE affirment qu'en adoptant la Loi, le Congrès des États-Unis a "joué sur les mots".⁸² En

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁸³ *Id.*, paragraphe 21.

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

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

107.

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

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

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

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

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

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

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

⁸⁸ *Id.*, paragraphe 167.

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

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

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

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

⁹³ *Rapport de la Chambre*, page 17.

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

d'en bénéficier soient fabriqués ou produits aux États-Unis.⁹⁵ En fait, ces biens peuvent être produits hors des États-Unis.⁹⁶

126. Les transactions portant sur des biens utilisés ou consommés aux États-Unis ne sont pas visées par la Loi parce qu'elles ne sont pas effectuées à l'étranger. Des produits fabriqués et vendus

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

b)

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

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

137. Les CE affirment que l'application de l'art. 8(a) de l'Accord sur l'Élimination des Subventions et des Privilèges (AES) est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels.

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

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

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

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

153. En résumé, à supposer, pour les besoins du débat, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux constitue une subvention, les CE n'ont pas démontré que cette "subvention" est subordonnée aux résultats à l'exportation. Faute de cette démonstration, l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

D. COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC

154. Même si l'exclusion des revenus extraterritoriaux pouvait être considérée comme une subvention au sens de l'article premier, et même si cette "subvention" pouvait être considérée comme subordonnée aux exportations au sens des termes, d'ailleurs formels, de l'article 3.1 a), il ne s'agirait pas pour autant d'une subvention à l'exportation prohibée par l'Accord SMC. Cela tient à ce que la note de bas de page 59 de l'Accord limite l'application de la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord. Plus précisément, la cinquième phrase de la note 59, lue parallèlement à la note de bas de page 5, dispose que les "mesures [prises] en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" ne sont pas prohibées par l'Accord. Comme l'exclusion

constitue une subvention à l'exportation. Les CE ont précisé à juste titre que les termes du point e) avaient "un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [les] exportations".¹²⁶ Cela signifie que le point e) vise les exonérations, remises ou reports d'impôts qui sont accordés en rapport direct avec les revenus provenant de transactions à l'exportation, qui sont étroitement ou spécialement fonction de ces revenus, ou qui leur sont explicitement liés.

158. Malgré cette précision et, en particulier, malgré l'emploi au point e) du terme "spécifiquement", les CE prétendent que le point e) *élargit* la portée de l'article 3.1 a). Elles affirment que:

[I]a subordination est une forme particulière de relation spéciale. Par conséquent, toute subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation doit nécessairement être aussi accordée "spécifiquement au titre des exportations" au sens du point e). Toutefois, l'expression "spécifiquement au titre de" est plus large que le terme "subordination". Cette expression couvre tout lien spécifique et inclurait donc une simple incitation.¹²⁷

159. La thèse des CE concernant le point e) n'est pas défendable car les CE ne tiennent pas compte du rapport entre l'article 3.1 a) et l'Annexe I. L'article 3.1 a) stipule expressément que les subventions énumérées dans l'Annexe I le sont "à titre d'exemple" car il s'agit d'une liste non exhaustive de subventions à l'exportation qui sont "subordonnées ... aux résultats à l'exportation". C'est pourquoi les rédacteurs de l'Accord ont expliqué le rapport entre l'Annexe I et la prohibition des subventions à l'exportation en précisant: "*y compris* celles qui sont *énumérées à titre d'exemple* dans l'Annexe I". (pas d'italique dans l'original)

160. Le sens ordinaire du terme "y compris" confirme que la Liste exemplative n'élargit pas la portée de l'article 3.1 a). Ce terme signifie "inclus" et "inclus" signifie "qui comprend".¹²⁸ Le verbe "comprendre" signifie "contenir dans un ensemble" ou "faire entrer dans une classe ou une catégorie".¹²⁹ Par conséquent, les subventions à l'exportation mentionnées à l'Annexe I ne sont que des *exemples*

directement ou *exclusivement*, les revenus provenant de transactions à l'exportation. Pour qu'il s'applique, les avantages fiscaux considérés doivent être subordonnés aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

c) Rapport entre la note de bas de page 59 et le point e)

162. La note de bas de page 59 explique et limite le champ d'application du point e). Cette note, jointe au point e)¹³¹, indique certaines pratiques qui n'entrent pas dans son champ d'application, bien qu'elles impliquent la non-perception d'impôts directs sur des revenus gagnés à l'exportation. Comme cela a été dit précédemment, en vertu de la note de bas de page 5, les mesures désignées dans la note 59 comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées par l'Accord SMC.

i) *La première phrase de la note de bas de page 59: Le report*

163. La première phrase de la note de bas de page 59 dit que "[l]es Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts". Cette phrase indique clairement que, bien que le point e) stipule clairement que "[l]e report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... accord[é] spécifiquement au titre des exportations" constitue une subvention à l'exportation prohibée, ce point ne s'applique pas à une mesure de report si des "intérêts appropriés" sont perçus.¹³²

164. Le terme "report" n'est défini ni au point e) ni dans la note de bas de page 59, mais il semble désigner les cas où l'impôt est différé, peut-être indéfiniment, en attendant un événement particulier.¹³³ Le report pourrait s'appliquer de diverses façons aux revenus gagnés à l'exportation, mais il concerne plus particulièrement les cas où les revenus d'exportation d'une entité étrangère liée (par exemple, une filiale étrangère) ne sont imposés que si et lorsqu'ils sont rapatriés dans la société mère.¹³⁴ Cela signifie que, conformément à la première phrase de la note 59, le report de l'impôt sur les revenus de source étrangère gagnés à l'exportation par une filiale étrangère peut ne pas être visé par le point e) si

ii) La cinquième phrase de la note de bas de page 59: Éviter la double imposition

166. La note de bas de page 59 énonce une seconde exception au point e) concernant les mesures prises en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹³⁷ La dernière phrase de la note dit que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre". La note ne définit pas la "double imposition" ni le type de mesures permettant de l'"éviter", mais, suivant le sens ordinaire de ces

d) La note de bas de page 59 désigne certaines mesures comme ne constituant pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5

170. Comme cela a été démontré précédemment, la première et la dernière phrase de la note de bas de page 59 nuancent la teneur du point e). Ces deux phrases désignent certaines pratiques fiscales qui sont admissibles même si elles sont directement liées aux exportations.

171. La première phrase dit clairement que le report d'impôts "accordé spécifiquement au titre des exportations" est admissible si "des intérêts appropriés sont recouvrés". Un report qui n'est pas accordé "spécifiquement au titre des exportations" ne relèverait pas du point e) et n'aurait pas besoin de la restriction formulée dans la note 59 pour échapper à la prohibition des subventions à

déclaration affirmative selon laquelle une mesure n'est pas soumise à la prohibition énoncée à l'article 3.1 a)".¹⁴⁸ Puis il a précisé que ce raisonnement s'appliquait aux première et dernière phrases de la note de bas de page 59.¹⁴⁹ Ainsi, selon ce raisonnement, les mesures visant à éviter la double

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculée avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.¹⁵⁵

181. Les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE expliquent que la méthode de l'exemption et celle de l'imputation permettent l'une et l'autre d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹⁵⁶ Il y est précisé que l'exemption s'applique non seulement aux revenus de source étrangère perçus directement par un résident du pays qui perçoit l'impôt, mais aussi aux dividendes et aux intérêts rapatriés dans ce pays.¹⁵⁷ Il est précisé aussi que les pays sont libres d'adopter l'une ou l'autre méthode ou de les combiner et que les modalités d'application peuvent varier d'un pays à l'autre.¹⁵⁸

182. Dans les commentaires, il est dit en outre que "[s]uivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans un [autre État]". Ainsi, le terme "exemption", aux fins de l'élimination de la double imposition, ne désigne pas seulement une exception juridique à une règle générale normalement applicable qui procure des recettes. Dans ce contexte, il désigne aussi la non-imposition de revenus imposables dans deux pays.¹⁵⁹ Dans la mesure où les revenus "sont imposables" dans un autre pays, le pays de résidence ne doit pas les imposer.¹⁶⁰

c) La méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt pour certains contribuables

183. Il existe une différence importante entre la méthode de l'exemption (non-imposition) et la méthode de l'imputation: la première s'applique *ex ante* et la seconde *ex post*. La méthode de l'exemption consiste à ne pas imposer les revenus qui peuvent être soumis à l'impôt dans deux États souverains, et ce d'une manière générale et "par anticipation" – c'est-à-dire indépendamment des éléments de revenu ou des impôts étrangers considérés. En revanche, la méthode de l'imputation (crédit d'impôt) consiste simplement à déduire "*a posteriori*" les impôts effectivement payés à l'étranger sur des éléments de revenu particuliers. Les principes fiscaux internationaux reconnaissent ces différences, mais admettent les deux méthodes.

184. Alors que le crédit d'impôt est limité au montant des impôts payés à l'étranger – et ne permet qu'un dégrèvement partiel si des exceptions s'appliquent – la méthode de l'exemption fait que l'obligation fiscale globale d'un contribuable dépend du taux d'imposition appliqué dans le pays de la

¹⁵⁵ Le second paragraphe de l'article 23B dispose que "[l]orsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés".

¹⁵⁶ *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-3 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Les articles 23A et 23B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R [résidence] reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant S [source] ..., où y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État S conformément à la Convention.").

¹⁵⁷ Commentaires sur le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-17 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de

source. Si ce taux est *plus élevé* que dans le pays de résidence, le contribuable *paiera plus* d'impôts que s'il avait perçu les revenus considérés dans son pays de résidence. Inversement, si le taux est *moins élevé*, le contribuable *paiera moins* d'impôt que s'il avait perçu ces revenus exclusivement dans son pays de résidence.

185. Le fait que la méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt ne diminue en rien la validité de cette méthode au regard des normes fiscales admises au plan international. Ni le Modèle de convention de l'OCDE ni celui des Nations Unies n'exigent que les parties contractantes pratiquant l'exemption fixent un niveau minimum d'imposition. Les deux modèles laissent à chaque pays le soin de déterminer si un niveau minimum d'imposition est nécessaire dans un autre État contractant pour que l'exemption s'applique conformément à leur législation interne. En fait, dans les commentaires de l'OCDE, il est expressément stipulé que l'État de résidence "doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre État".¹⁶¹ Il est précisé que cette méthode est la plus pratique "puisque'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État".¹⁶²

186. Les CE ont reconnu cette caractéristique du système d'exemption. Comme l'exemption accordée pour éviter la double imposition n'est pas fonction de l'impôt payé dans un autre pays, les CE ont expliqué que "dans la mesure où les impôts étrangers sont inférieurs aux impôts nationaux, les contribuables résidents qui ont des revenus de source étrangère exemptés sont traités plus favorablement que les autres résidents".¹⁶³

3. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure qui vise à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59

187. Par son application et sa conception, la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59.

a) La Loi a recours à la non-imposition plutôt qu'au crédit d'impôt pour éviter la double imposition

188. La Loi a recours expressément à la méthode de la non-imposition pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère, comme cela ressort clairement de son historique: "Étant donné que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition, aucun crédit d'impôt n'est accordé pour les impôts payés à l'étranger sur les revenus exclus".¹⁶⁴ Il indique en outre que, en passant d'un système fiscal mondial à un système de type territorial, les États-Unis ont adopté, au moyen de la Loi, une méthode d'exemption (ou de non-imposition) généralement employée

au plan international et il est aussi admis au plan international qu'un pays est libre de choisir l'une ou l'autre méthode ou de les combiner.¹⁶⁵

189. La Loi évite la double imposition en excluant les revenus extraterritoriaux. Elle ajoute au Code des impôts l'article 114 d) qui dispose qu'"il ne sera accordé, sous ce chapitre, aucun crédit d'impôt pour les impôts sur le revenu, les bénéfices de guerre ou les bénéfices exceptionnels perçus ou dus dans un pays étranger ou une possession des États-Unis au titre des revenus extraterritoriaux exclus du revenu brut conformément au paragraphe a)". La Loi dispose en outre qu'aucune déduction n'est autorisée au titre des revenus exclus.¹⁶⁶

b) La Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère

190. En prévoyant à l'article 114 a) l'exclusion générale des revenus extraterritoriaux du champ de

c) L'exclusion prévue par la Loi est analogue aux exemptions territoriales prévues dans les systèmes des États membres des CE

193. L'exclusion prévue par la Loi est analogue, de par sa conception, à certains aspects des exclusions ou exemptions territoriales appliquées par les États membres des CE. L'historique de la Loi l'indique clairement:

La Commission souligne que les revenus extraterritoriaux exclus par cette loi du

démontré précédemment, l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii). Deuxièmement, la note de bas de page 5 stipule que les mesures qui ne constituent pas des subventions à l'exportation visées à l'Annexe I ne sont pas prohibées en vertu des dispositions de l'Accord, notamment de l'article 3.1 b). Toutefois, si le Groupe spécial constatait que l'article 3.1 b) est applicable dans le présent différend, l'allégation des CE serait quand même défailante car elle repose sur une mauvaise interprétation de la règle des 50 pour cent et parce que les CE n'ont pas démontré que l'exclusion prévue par la Loi est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord

197. Comme cela a été dit précédemment en rapport avec l'article 3.1 a), la note de bas de page 5 de l'Accord SMC stipule que "les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Les mesures qui satisfont à cette condition ne sont donc visées par aucune des prohibitions énoncées dans l'Accord, y compris celle qui est prévue à l'article 3.1 b). Comme cela a aussi été démontré, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Annexe I. Par conséquent, comme il s'agit d'une "mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation", elle n'est prohibée par aucune disposition de l'Accord, y compris l'article 3.1 b). Le Groupe spécial n'a donc pas besoin d'examiner l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b).

2. Sens de l'article 3.1 b)

198. Si le Groupe spécial détermine que l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne relève pas de la note de bas de page 5, l'analyse de l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) doit commencer par l'examen du texte de cette disposition. À cet égard, l'article 3.1 b) prohibe les "subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". L'Organe d'appel a estimé que le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" s'applique de la même façon au titre de l'article 3.1 a) et de l'article 3.1 b).¹⁷⁷ Ainsi, il a confirmé, aux fins de l'article 3.1 b), que le terme "subordonné" signifie "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".¹⁷⁸ Pour qu'une subvention soit "subordonnée ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", elle doit être conditionnée par l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ou elle doit en dépendre pour exister.

3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent

199. L'allégation des CE témoigne d'une erreur d'interprétation fondamentale de la règle des 50 pour cent. Les CE suggèrent dans leur première communication que la Loi renferme une prescription relative à la *teneur* en élément d'origine nationale qui interdit aux producteurs d'utiliser, dans leurs opérations, une quantité d'intrants importés supérieure à une quantité fixée.¹⁷⁹

200. Or, la Loi n'interdit pas aux producteurs d'utiliser une quantité d'articles importés supérieure à une quantité fixée; elle n'exige pas non plus l'utilisation d'articles fabriqués aux États-Unis pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus. Elle dispose, en revanche, que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et au coût direct de la

¹⁷⁷ *Canada – Automobiles (Organe d'appel)*, paragraphe 123.

¹⁷⁸ *Canada – Aéronefs (Organe d'appel)*, paragraphe 167.

¹⁷⁹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 55, 69, a 179-0uq9.

droits d'importation si, entre autres, la valeur canadienne ajoutée pour une certaine catégorie de

revenus extraterritoriaux peut être imputée à des éléments autres que des produits – propriété intellectuelle, frais généraux, autres coûts non liés à des produits – un fabricant peut obtenir des revenus extraterritoriaux en vendant des produits contenant exclusivement des produits importés.

209. Pour reprendre les termes de l'Organe d'appel, la "multiplicité des possibilités qui s'offrent lorsqu'il s'agit de respecter" la règle des 50 pour cent donne à penser que "l'utilisation de produits nationaux [n'est] qu'un moyen *possible* (moyen auquel on pourrait, dans la réalité, ne pas avoir recours) de satisfaire aux prescriptions ...". Comme l'a clairement indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, une telle démonstration, sans plus, est tout simplement insuffisante pour permettre de constater qu'une mesure est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

210. Dans la présente affaire, les CE n'ont présenté aucun élément de preuve démontrant que la règle des 50 pour cent fait dépendre l'exclusion des revenus extraterritoriaux de l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les seuls "éléments de preuve" qu'elles ont présentés en l'espèce consistent en une annexe qui décrit prétendument des produits dont plus de 50 pour cent de la valeur provient d'intrants ou d'éléments corporels.¹⁹⁰ Cette description repose sur des "données relatives à la production dans certains secteurs ... recoupées avec des renseignements obtenus de certaines branches de production européennes et au cours de diverses enquêtes [sur le] commerce".¹⁹¹ Toutefois, ces "éléments de preuve" n'expliquent pas comment la règle des 50 pour

0
1904cons190é0 T4cons190
é0 T4cons190é00

loi, le règlement ou la prescription, qui est moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale.¹⁹³ La prescription de l'article III:4 selon laquelle les produits importés ne doivent pas être soumis à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale a été interprétée de manière à garantir "une égalité effective des chances entre les produits importés et les produits d'origine nationale".¹⁹⁴

2. Les CE font une description inexacte de la règle des 50 pour cent

213. L'argument des CE concernant l'article III:4 est émaillé d'erreurs dans la description qu'il fait de la règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi. Les CE disent tout d'abord que "la limitation concernant [les] intrants d'origine étrangère est une des conditions à remplir pour obtenir l'avantage fiscal".¹⁹⁵ Elles prétendent ensuite que la Loi renferme "une prescription juridique qui oblige un contribuable à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à de la main-d'œuvre d'origine étrangère" pour bénéficier de l'avantage fiscal.¹⁹⁶ Les CE soutiennent que la Loi oblige "dans certains cas à utiliser un minimum de pièces et de matériaux d'origine nationale ... [et] empêche les producteurs qui souhaitent bénéficier du régime ... d'utiliser une quantité équivalente de pièces et de matériaux importés".¹⁹⁷ Enfin, elles affirment que la Loi *exige* "qu'une entreprise [...] utilise des produits d'origine nationale [...], qu'il soit spécifié qu'il s'agit [...] d'une valeur de produits ou d'une proportion [...] de la valeur de sa production locale".¹⁹⁸

214. Ces assertions donnent tout simplement une description inexacte de la Loi. Comme cela est expliqué tout au long de la présente communication, y compris dans la section précédente, la Loi n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus. Au lieu de cela, elle dispose que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits

3. **Les CE ne fournissent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:411(II)11.6(29o"4565 T9e109)TJTT4 1 Tf-3,749€)-1.8(36)21675 0 TD8.04 4514 1 Tf2.5109 0**

G. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE AUX OBLIGATIONS DES ÉTATS-UNIS AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

220. Les CE prétendent que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est contraire à l'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture, lu conjointement avec l'article 8 de cet accord ou, à titre subsidiaire, aux articles 3:3 et 8, lus conjointement avec l'article 9:1 du même Accord.²⁰⁸ L'allégation des CE est dénuée de fondement pour les raisons suivantes.

221. L'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture dispose que "[I]es subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation ...". Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel s'est basé sur la définition d'une subvention donnée à l'article premier de l'Accord SMC et sur celle de la subordination aux exportations donnée à l'article 3.1 a) de cet accord en tant que contexte pour examiner ce qu'est une "subvention à l'exportation" au sens de l'Accord sur l'agriculture.²⁰⁹ Pour les raisons déjà invoquées par les États-Unis pour expliquer que l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 1^{er} et 3.1 a) de l'Accord SMC, l'exclusion ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est donc pas contraire aux obligations des États-Unis au titre de l'Accord sur l'agriculture.²¹⁰

H. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

222. Les CE prétendent que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD parce que: 1) la Loi énonce des règles transitoires qui prorogent le régime FSC au-delà du 30 octobre 2000, et 2) la Loi n'a été promulguée qu'après le 1^{er} novembre 2000.²¹¹ Comme cela est expliqué ci-après, les États-Unis estiment qu'ils se sont conformés de manière satisfaisante aux recommandations et décisions de l'ORD.

1. Compte tenu de toutes les circonstances propres au présent différend, le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires énoncées dans la Loi constituent une manière raisonnable de donner suite aux recommandations et décisions de l'ORD

223. La Loi a abrogé les articles 921 à 927 du Code des impôts, c'est-à-dire les dispositions fiscales relatives aux FSC.²¹² Elle prévoit qu'aucune FSC ne peut être créée à compter du 30 septembre 2000.²¹³ Par conséquent, les mesures contestées par les CE dans l'affaire *FSC*, dont

²⁰⁸ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 222 à 233; voir aussi *id.*, paragraphes 67 et 68. Les CE donnent une description superflue et apparemment dépourvue de pertinence de la règle des 50 pour cent dans leur analyse concernant l'Accord sur l'agriculture. *Id.*, paragraphes 220 et 221. Comme les CE n'ont pas présenté d'allégation juridique au titre de l'Accord sur l'agriculture en ce qui concerne cet aspect de la Loi, les États-Unis ne s'attardent pas ici sur les erreurs factuelles contenues dans leur description. Ils demandent respectueusement au Groupe spécial de se reporter à l'analyse faite précédemment dans la section V. E. où est expliqué le fonctionnement de la règle des 50 pour cent.

²⁰⁹ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphes 136 à 142, citant le rapport *Canada – Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers*, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 27 octobre 1999.

²¹⁰ Les CE avancent un argument subsidiaire au titre de l'Accord sur l'agriculture qui suppose que les États-Unis présentent un argument disant que la Loi confère des subventions à l'exportation visées par l'article 9:1 de cet accord. Comme les États-Unis ne présentent pas un tel argument, il n'est pas nécessaire d'examiner l'argument subsidiaire des CE.

l'ORD a constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'Accord SMC, n'existent plus.

224. La Loi prévoit cependant une dispense transitoire limitée pour réduire les charges administratives qui pourraient résulter de l'abrogation du régime FSC et pour atténuer ses effets possibles sur les opérations commerciales des contribuables. Elle permet aux FSC existant à la date du 30 septembre 2000 de continuer à fonctionner pendant une année fiscale (c'est-à-dire jusqu'en décembre 2001).²¹⁴ De plus, elle ne modifie pas le traitement fiscal des contrats irrévocables à long terme passés par des FSC avec des parties non apparentées avant le 30 septembre 2000.²¹⁵ Ces règles ont une portée relativement restreinte et ne s'appliquent que dans des circonstances bien précises.

225. Il est d'usage, aux États-Unis comme dans d'autres pays, d'adopter des règles transitoires lorsqu'une législation fiscale importante est abrogée, afin de ne pas compromettre l'exécution des contrats irrévocables existants et de créer le moins d'incertitudes possible. L'abrogation peut en effet avoir des conséquences fiscales complexes et dommageables, par exemple si un bénéfice, ou une perte, est imputé sur une année fiscale donnée alors qu'il résulte d'une transaction effectuée dans une année antérieure.²¹⁶ La modification des dispositions fiscales applicables à cette transaction pose la question de savoir quelle loi la régit et si la transaction doit être annulée ou remaniée en grande partie.

226. Les règles transitoires permettent donc aux entreprises locales et étrangères de s'adapter et elles "protègent les contribuables dont les décisions étaient fondées sur" le régime fiscal antérieur.²¹⁷ Comme l'a expliqué un commentateur, "les contribuables qui se fondent raisonnablement sur une loi en vigueur ne devraient pas faire les frais d'une modification inattendue de cette loi".²¹⁸

227. L'Organe d'appel a reconnu que les règles de l'OMC doivent être interprétées avec souplesse. Il a ainsi déclaré qu'"elles ne sont pas rigides ou inflexibles au point d'interdire tout jugement motivé face aux flux et reflux incessants et toujours changeants de faits réels concernant des affaires réelles dans le monde réel. Elles seront plus utiles au système commercial multilatéral si nous les interprétons en gardant cela présent à l'esprit".²¹⁹ Dans plusieurs affaires récentes, des groupes spéciaux de l'OMC ont toléré des violations de procédure en l'absence de préjudice pour la partie plaignante, en se fondant essentiellement sur des considérations d'équité.²²⁰

228. Une période de transition limitée permettant aux contribuables de s'adapter au nouveau régime fiscal semble d'autant plus raisonnable au vu des circonstances de la présente affaire. En particulier, bien que les CE affirment n'avoir jamais admis que le régime FSC était compatible avec le GATT ou l'OMC, elles ont attendu 13 ans après l'adoption de ce régime pour le contester. Pendant cette période, les contribuables américains se sont habitués à structurer leurs opérations à l'étranger sur la base des dispositions fiscales relatives aux FSC, que les États-Unis ont promulguées et maintenues en se fondant sur le Texte de conciliation adopté en 1981 par le Conseil du GATT. Cela n'était pas injustifié, malgré le statut finalement attribué à ce texte dans la présente affaire.

²¹⁴ Article 5 c) 1) A) de la Loi.

²¹⁵ Article 5 c) 1) B) de la Loi.

²¹⁶ Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Pol'y 145, 149 (1996) (pièce n° 8 des États-Unis).

²¹⁷ *Id.*, page 150.

²¹⁸ *Id.*, pages 149 et 150.

²¹⁹ *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 36.

²²⁰ *Voir, par exemple, États-Unis – Mesures de sauvegarde à l'importation de viande d'agneau fraîche, réfrigérée ou congelée en provenance de Nouvelle-Zélande et d'Australie*, WT/DS177/R, WT/DS178/R, rapport du Groupe spécial distribué le 21 décembre 2000 (faisant l'objet d'un appel), paragraphes 5.48 à 5.53, ou sur la base de l'estoppel (*voir par exemple FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.10).

229. En dépit des nombreux obstacles dus au fait que l'année 2000 était celle de l'élection présidentielle aux États-Unis, ceux-ci, agissant dans les délais stricts fixés par l'ORD, ont abrogé les dispositions relatives aux FSC. Ils ont essayé de bonne foi de trouver avec les CE une solution législative mutuellement acceptable. Comme cela n'a pas été possible, ils ont abrogé les dispositions relatives aux FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, exception faite des règles transitoires décrites précédemment. Compte tenu de ces éléments et des circonstances particulières du présent différend, les États-Unis estiment que le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires limitées prévues par la Loi constituent une mise en œuvre raisonnable des recommandations de l'ORD.

2. Les États-Unis ont respecté les délais spécifiés par l'ORD

230. Les CE prétendent aussi que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations faites par l'ORD dans l'affaire *FSC* parce que la Loi n'a été signée que le 15 novembre 2000.²²¹ Cet argument ne tient pas pour plusieurs raisons.

231. Premièrement, les dispositions de la Loi s'appliquent rétroactivement et abrogent les dispositions relatives aux FSC avant le 1^{er} novembre 2000. L'ORD a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, délai que l'ORD a ensuite prorogé jusqu'au 1^{er} novembre 2000. L'ORD n'a pas précisé à quelle date la loi devait être promulguée, mais les États-Unis ont manifestement cherché à éviter toute controverse sur ce point en essayant de la promulguer au plus tard le 1^{er} octobre (puis le 1^{er} novembre). La Loi dispose que "les modifications apportées par la présente Loi s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".²²² Les États-Unis ont donc abrogé le régime FSC avec effet au 1^{er} octobre 2000, se conformant ainsi à la recommandation de l'ORD.

232. Deuxièmement, l'OMC n'examine généralement pas les plaintes concernant des mesures qui ne sont plus en vigueur et qui ne l'étaient pas au moment où le mandat d'un groupe spécial a été établi. Cela concorde avec le fait que l'OMC ne redresse pas rétroactivement les torts prétendument causés dans le passé.²²³

233. Le même principe s'applique en l'espèce. La "mesure" en question constitue une omission, c'est-à-dire une prétendue absence d'action à la date du 1^{er} novembre 2000. Or, la mesure (ou l'omission) a cessé d'exister le 15 novembre 2000, quand la Loi a été promulguée. Autrement dit, quand les CE ont demandé l'établissement d'un groupe spécial pour engager la présente procédure au titre de l'article 21:5, la mesure qu'elles contestaient ostensiblement n'existait plus. En général, les groupes spéciaux n'examinent pas les mesures qui ont cessé d'exister ou de s'appliquer avant l'établissement du mandat d'un groupe spécial.²²⁴

I. LE GROUPE SPÉCIAL DEVRAIT REJETER L'EXCEPTION PRÉLIMINAIRE SOULEVÉE PAR LES CE CONCERNANT LES DROITS DES TIERCES PARTIES

234. Les CE ont soulevé une exception préliminaire concernant le paragraphe 9 des procédures de travail du Groupe spécial, où il est stipulé que les parties doivent remettre leurs premières communications écrites aux tierces parties. Les CE demandent en substance au Groupe spécial

²²¹ *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 244 à 246.

²²² Article 5 a) de la Loi.

²²³ Ce principe est exprimé à l'article 19:1 du Mémorandum d'accord qui dispose que, dans les cas où un groupe spécial conclut qu'une mesure est incompatible avec un accord visé, "il recommandera que le Membre concerné la rende conforme audit accord" (note de bas de page omise).

²²⁴ *Voir, par exemple, Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles*

faire dans un contexte différent, c'est-à-dire dans un délai beaucoup plus strict. C'est pourquoi le présent Groupe spécial a décidé de tenir une seule réunion et non deux, comme c'est généralement le cas. Conformément à la pratique, il a demandé aux parties de présenter deux séries de documents, à savoir leurs premières communications écrites et leurs réfutations écrites (les deux avant la réunion unique qu'il a tenue). Dans ce contexte, le Groupe spécial estime que, pour donner effet à l'article 10:3, il faut l'interpréter comme limitant les droits des tierces parties au droit de recevoir uniquement les premières communications écrites, mais pas les réfutations écrites. Les rédacteurs du Mémorandum d'accord ont restreint les droits des tierces parties. Il n'appartient pas à ce Groupe spécial d'élargir leurs droits dans une procédure au titre de l'article 21:5.²²⁷

237. De l'avis des États-Unis, le raisonnement de ces groupes spéciaux est juste et devrait être suivi par le présent Groupe spécial, qui devrait ainsi constater que les tierces parties n'ont pas le droit de recevoir les communications présentées par les parties à titre de réfutation dans cette procédure.²²⁸

238. Cela étant, les États-Unis font observer qu'il mettent généralement leurs communications aux Groupes spéciaux de l'OMC, sauf les renseignements commerciaux confidentiels, à la disposition du public sur le site Internet du Bureau du Représentant des États-Unis pour les questions commerciales internationales. Par conséquent, dans la pratique, les tierces parties auront accès (comme tout le monde) à la communication présentée par les États-Unis à titre de réfutation. Rien n'empêche les CE, dans la présente procédure, de fournir aux tierces parties (et même aux citoyens de leurs États membres) leur communication présentée à titre de réfutation.

VI. CONCLUSION

239. Pour les raisons exposées ci-dessus, les États-Unis demandent que le Groupe spécial constate ce qui suit:

- a) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée aux résultats à l'exportation, au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.
- b) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.
- c) La Loi n'a pas pour effet de soumettre les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale, au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.
- d) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, n'est pas incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'Accord sur l'agriculture.

²²⁷ *États-Unis – Droit antidumping sur les semi-conducteurs pour mémoires RAM dynamiques (DRAM) de un mégabit ou plus, originaires de Corée – Recours de la Corée à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS99, décision du Groupe spécial concernant la demande adressée par les CE pour avoir accès aux communications présentées par les parties à titre de réfutation, 27 juin 2000 (notes de bas de page omises).

²²⁸ Les États-Unis notent d'ailleurs qu'aucune des tierces parties ayant exprimé un intérêt dans cette procédure n'a demandé des droits élargis.

- e) Les États-Unis se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans l'affaire *FSC*.
- f) Les tierces parties à cette procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

