

## ANNEXE C

## ANNEXE C- 1

### Deuxième communication écrite des Communautés européennes

(27 février 2001)

#### TABLE DES MATIÈRES

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

	<u>Page</u>
4.1.1	La charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord.....14
4.1.2	Le niveau de preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémoire d'accord.....15
4.2	Le régime de remplacement des FSC continue d'accorder des subventions .....17
4.2.1	Le sens de "recettes abandonnées" et de "normalement exigibles" .....17
4.2.2	La "règle juridique applicable" des États-Unis .....18
4.2.3	Comparaisons entre deux périodes de temps .....19
4.2.4	Réponses des États-Unis aux arguments des CE .....19
4.2.5	Les allégations factuelles des États-Unis .....21
4.3	La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation .....23
4.3.1	La différence fondamentale entre les CE et les États-Unis .....23
4.3.2	Question de savoir s'il existe des conditions "de remplacement" qui permettent de bénéficier du régime de remplacement des FSC .....25
4.3.3	Les observations formulées par les États-Unis au sujet des arguments des CE relatifs à la subordination <i>de facto</i> aux exportations .....26
4.3.3.1	L'argument des États-Unis voulant que le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" ne soit pas toujours nécessaire .....26
4.3.3.2	L'argument des États-Unis d'après lequel les sociétés étrangères peuvent faire le "choix de l'assimilation aux entreprises nationales" sans accroître leurs obligations fiscales.....28
4.3.3.3	L'argument des États-Unis d'après lequel le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" a été prévu pour assurer l'équité fiscale .....29
4.3.3.4	Éléments de preuve .....30
4.4	Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au sens du point e) de la Liste exemplative.....31
4.5	Le régime de remplacement des FSC accorde des subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'Accord SCM.....33
4.5.1	Note de bas de page 5 de l'Accord SMC.....33

	<u>Page</u>
4.5.2	Le sens de "subordonnées" et de la prescription relative à la "teneur en éléments d'origine nationale" .....33
4.5.3	Preuve de la "subordination" au sens de l'article 3.1 b) .....35
4.5.3.1	L'affaire <i>Canada - Automobiles</i> .....35
4.6	Le moyen de défense relatif à la double imposition.....37
4.6.1	Introduction – Le statut de la note de bas de page 59 .....37
4.6.2	Le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition" .....38
4.6.3.	Les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère" .....42
4.6.4	Le régime de remplacement des FSC n'était pas, dans l'intention de ses rédacteurs, nécessaire pour éviter la double imposition aux États-Unis et peut être à l'origine de la double imposition et, dans certains cas, surcompense cette dernière .....43
4.6.5	Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs .....45
4.6.6	Commentaire sur l'avis exprimé par le Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère .....45
4.7	Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits similaires des États-Unis, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994.....46
4.7.1	L'argument relatif à la "prescription positive" .....46
4.7.2	Les CE ont établi <i>prima facie</i> le bien-fondé d'une argumentation qui reste incontestée .....47
4.8	Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000.....49
4.9	Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1 <sup>er</sup> novembre 2000 .....51
5.	Conclusion.....52
	Annexe .....53
	Liste des pièces jointes .....60



**2.1 L'argument fondamental des CE concernant la subordination aux exportations**

le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains produits aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils sont tenus d'exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

15. Les CE ont également souligné que la situation de la Loi sur le remplacement du régime FSC était à cet égard similaire à celle dans laquelle le groupe spécial et l'Organe d'appel avaient constaté qu'il y avait subvention à l'exportation dans l'affaire *Canada – Aéronefs*.<sup>4</sup> L'une des subventions en jeu dans cette affaire, versée au titre du programme Partenariat technologique Canada, pouvait être obtenue par des secteurs non exportateurs tels que ceux des technologies de l'environnement et des "technologies habilitantes".<sup>5</sup> La subvention était bien disponible dans certaines situations sans qu'il existe la moindre subordination aux exportations mais il a néanmoins été constaté que les versements effectués au titre du programme à l'industrie régionale des aéronefs étaient subordonnés aux exportations.

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

**2.2 L'argument des CE d'après lequel la subvention de remplacement *élargie* est également subordonnée aux résultats à l'exportation et est accordée**  
4(e522 TDo0 -1.1522 TD0 Tc0 s-i(en1bvenm(eno)12-7.7nu5ico)12.3(rdée)T81.169(l)-24

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

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

### **3. Observations concernant les éléments factuels**

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

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

22. Les États-Unis contestent<sup>10</sup> l'observation des CE d'après laquelle le régime de remplacement des FSC représente "essentiellement la même subvention" que le régime FSC. Les CE ont formulé cette observation lorsqu'elles examinaient la subvention du point de vue des exportateurs américains,



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

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

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

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

Ils ajoutent, au paragraphe 25:

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

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

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

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

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

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

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

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

- Citant le rapport de la Chambre, les États-Unis disent<sup>24</sup> que dans les régimes des États-Unis et de l'Europe l'exportation est un moyen d'obtenir des revenus de source étrangère ...

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

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

---

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

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

<sup>23</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 23.

<sup>24</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 193.

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

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

### **3.5 Descriptions par les États-Unis des systèmes fiscaux européens**

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

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

fiscales internationales<sup>30</sup> et est strictement respectée par la législation fiscale néerlandaise. En vertu du régime FSC de remplacement, le montant des revenus exclus est simplement calculé en appliquant l'une des trois formules possibles. Dans la pratique, aucune de ces formules ne

éclaircissements. Pour commencer, il conviendrait de noter que les États-Unis ont déjà accepté, par exemple, la charge d'établir leur moyen de défense au sujet de la note de bas de page 59.<sup>33</sup>

46. Les CE considèrent que la charge de la preuve ne devrait pas soulever de difficulté en l'espèce étant donné que la Loi sur le remplacement du régime FSC est *de jure* incompatible avec les accords visés. Les CE estiment qu'elles l'ont démontré dans leur première communication écrite et présenteront ci-après d'autres arguments pour réfuter ceux des États-Unis. Elles ont également fourni certains éléments de preuve factuels – qui vont au-delà du texte et de l'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC – à l'annexe de leur première communication écrite – lesquels ont été développés et joints à nouveau à la présente communication – mais à des fins d'illustration<sup>34</sup> et non pas en réponse à un besoin de fournir de tels éléments de preuve.

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

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

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

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

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

50. En d'autres termes:

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

---

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

<sup>34</sup> Première communication écrite des CE, paragraphe 116.

<sup>35</sup> Rapport de l'Organe d'appel, *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends* ("*Brésil – Aéronefs, 21:5*"), WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 66, qui dit: "[L]e fait que la mesure en cause a été "prise pour se conformer" aux "recommandations et décisions de l'ORD ne modifie pas l'attribution de la charge de la preuve con7 -cer.8(7 -a3.6(m)6.8(7 -t)( s)6(co))12.1(-19.1(m719.1(b6-11.8(u)6y.9(e)0.1.6(m)6.8(

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

51. En résumé, dans une procédure au titre de l'article 21:5, il revient au plaignant d'établir *prima facie*

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

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

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

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

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

---

<sup>42</sup> Rapport de l'Organe d'appel, *il1w[dansfen44 (ég7T6 1 T5 8(ore)4(8g)9(iég7T6 n)9(a(é4)16) oir 6 114.520 212.60 Tm*

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

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

#### **4.2e régime de remplacement des S continue d'accorder des subventions**

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

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

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

Les termes sous-alinéa ii) peuvent s'appliquer aussi au cas où la législation (on) 13ion (nf.9(è)ue, msca l'interprétation de l'Organe d'appel de ces expressions dans l'océe initiale. Ils citent fréquemment le paragraphe 90 du rapport de l'Organe d'appel

---

<sup>49</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 63.

<sup>50</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 63 et 64. Les CE ont (alu)6.7(E)-1.2w(

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

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

64.

la règle applicable aux États-Unis ne confère plus le pouvoir général d'imposer les revenus extraterritoriaux<sup>57</sup>

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

#### *4.2.3 Comparaisons entre deux périodes de temps*

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

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

Comme nous l'avons vu précédemment, les CE prétendent pour l'essentiel que, pour

... la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante

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

84. Telle est la raison pour laquelle les CE ont fait valoir<sup>62</sup> que différentes catégories de revenus pouvaient être imposées différemment si ces catégories étaient définies de manière générale, objective et neutre. Peut-être le mot "catégorie" n'est-il pas suffisamment précis à cette fin étant donné qu'il

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

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

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

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

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

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

95. En tout état de cause, à supposer que ce point n'ait pas été pris en compte dans l'étude, c'est

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

96.

101.

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

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

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

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

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

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

exportations dans certaines circonstances ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres situations qui ne nécessitent pas d'exporter.<sup>81</sup> Les CE ont donné deux illustrations de ce principe<sup>82</sup> que les États-Unis se sont ingéniés à ne pas prendre en compte, comme cela a déjà été mentionné précédemment.<sup>83</sup>

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

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

114. Dans la section V.C.4 (paragraphe 137 à 150) de leur première communication écrite, les

118. Il est toutefois crucial de noter que les situations dans lesquelles la fabrication à l'étranger est réalisée par une succursale d'une société américaine ne manquent pas d'être relativement bien moins courantes que celles dans lesquelles la société américaine décide d'établir une filiale dans le pays étranger pour exercer de telles activités. Sans nul doute, le choix de la forme juridique des opérations

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

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

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

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

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

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

de ce fait, faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" n'entraînera que rarement une

- les obligations déclaratives et la charge administrative supplémentaires que représente le fait d'être pleinement assujéti à une compétence fiscale additionnelle;
- l'obligation d'abandonner *tous* les avantages accordés par les États-Unis en vertu de *toutes* les conventions<sup>88</sup>;
- dès lors qu'elle fait le choix de l'assimilation aux sociétés nationales, la société étrangère voit ses gains (les bénéfices non distribués d'une filiale à l'étranger d'une société américaine) immédiatement assujétiés à l'impôt aux États-Unis<sup>89</sup>;
- le fait que la révocation du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" donnera lieu à une obligation fiscale additionnelle et imprévisible découlant des cessions présumées d'actifs en vertu des articles 367 et 354 du Code des impôts<sup>90</sup>

[Ces articles] ne visent pas, comme le prétendent les CE, à empêcher l'application de la Loi aux entreprises industrielles étrangères ou aux biens fabriqués hors des États-Unis.<sup>95</sup>

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

-

**4.4 Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au**

145.

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

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

151. Les États-Unis se réfèrent d'abord à la note de bas de page 5 de l'Accord SMC<sup>108</sup>, laquelle dit ce qui suit:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>108</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 196.

<sup>109</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 198.

<sup>110</sup> Première communication écrite des CE, paragraphes 166, 83.

<sup>111</sup> Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.



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

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

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

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

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

##### 4.5.3.1 L'affaire *Canada – Automobiles*

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

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

168. Les mesures dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient fondamentalement différentes, de par leur nature et leur teneur, de celles qui sont en question en l'espèce. Les mesures cont.6(e)0.7(d8 (1(s )101/TT.1(r2 0 TD08.7(ect)7.9(iv1)8.1(0)7.9(a45e487.9ce)11b)12.9(rn3

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

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

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

Le MVTO était une mesure administrative (Décret) s'adressant à une liste fermée de

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

177. En tout état de cause, les CE ont fourni des rela, éebac11(s CE on)eo.9(éri) edui4nir2 2( fa)11.1(itrp)11.0

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

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

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

- elles formulent des observations sur le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition";
- elles expliquent que les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère";
- elles expliquent pourquoi la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas

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

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

Article 23A

MÉTHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

et

Article 23B

MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde:

a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une réduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État;

b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

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

192. De fait, l'article 7 de la Convention de l'OCDE<sup>124</sup> énonce ce principe lorsqu'il dit:

#### Article 7

#### BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

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

193. Le droit d'imposer les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise résidente dans un autre pays dépend donc de l'existence d'un établissement stable<sup>125</sup>, qui est défini à l'article 5 de la Convention de l'OCDE<sup>126</sup>:

---

<sup>124</sup> Le texte intégral se trouve dans la pièce n°12 des CE.

<sup>125</sup> Dans le commentaire sur l'article 7 de la Convention de l'OCDE, il est également expliqué que "Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette







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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

221.

224. Il a aussitôt ajouté ce qui suit:

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

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

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

236.

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.9 Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2000**

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

L'ORD a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1<sup>er</sup> octobre 2000, délai que l'ORD a ensuite prorogé jusqu'au 1<sup>er</sup> novembre 2000.

257. La première partie de la phrase citée est juste étant donné que l'ORD a adopté la décision du

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

## **5. Conclusion**

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

## ANNEXE

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

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

les biens -

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

**1. La branche de production de l'acier**

<b>Coût de production – Tôle en acier lourde</b>	
1999	
A. Haut fourneau*	51 017 593

c) *Articles de fixation en acier inoxydable*

La matière première qui sert à fabriquer les articles de fixation en acier inoxydable est la tige en acier inoxydable. Le coût de la matière première représente entre 55 et 61 pour cent de la valeur

**FEUILLE D'ALUMINIUM À USAGE MÉNAGER 1999**

	CONVERTISSEUR
VENTES EN TONNE	3 797
VENTES BRUTES	7 555
DÉDUCTIONS	357
VENTES NETTES	7 198
<b>COÛT 0 Matériaux</b>	<b>4 900</b>
COÛT 0 TONNE	1 290
CONT 0	2 298
CONT 0 TONNE	605
COÛTS 1 VARIABLES	1 713
COÛTS 1 TONNE	451
CONT 1	586
CONT 1 TONNE	154

COÛT 2A Mftg fixe

303CONT 18 -0.48 V7 Tc0.43.4(303)]

#### 4. Fibres chimiques et synthétiques

##### *Résine pour bouteilles en polyéthylène téréphthalate*

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

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

#### **Coût de fabrication du produit concerné**

##### **Résine PET pour bouteilles**

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

Ainsi, le coût des matières premières pour l'entreprise concernée est de 82,9 millions et le

## **5. Aéronautique**

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

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

### **NOTE**

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

### Liste des pièces jointes

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

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

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

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

## ANNEXE C-2

### Deuxième communication écrite des États-Unis

(27 février 2001)

#### TABLE DES MATIÈRES

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

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

## I. INTRODUCTION

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

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

## II. ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC

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

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

#### 1. Argument de l'Australie

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

5.

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

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

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

## **2. Argument du Canada**

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

8. Le Canada commence son analyse du point de savoir si l'exclusion prévue par la Loi confère

10. Ce raisonnement *ad hoc* ne peut pas constituer une base permettant d'interpréter et d'appliquer les dispositions des Accords de l'OMC. Dans l'affaire *FSC*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont indiqué clairement que la question appropriée consistait à savoir si des revenus qui ne sont pas assujettis à l'impôt en vertu d'une mesure contestée seraient "normalement exigibles" en vertu d'autres dispositions de la législation fiscale du pays en question.<sup>8</sup> Pour déterminer si des impôts seraient "normalement exigibles", il est nécessaire de comparer la mesure contestée avec un "point de référence normatif".<sup>9</sup> L'approche *ad hoc* du Canada est particulièrement inappropriée dans le présent contexte compte tenu du fait que l'Organe d'appel a déclaré que "le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer toutes les recettes."<sup>10</sup> Par conséquent, la Loi doit être examinée par rapport à une règle énoncée et claire, et non sur la base d'un raisonnement à titre de conclusion.

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

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

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

---

<sup>8</sup> Le Groupe spécial *FSC* a expliqué que "il n'est indiqué dans [l'Accord sur l'OMC] aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et les droits "normalement exigibles".

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

13.

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

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

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

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

B. L'EXCLUS2.1(' En )1o6 30.(i)8ONtablPRra V.1(' U )-10.PRra V.1ARPRra V..9(jug)12



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

27. Contrairement à l'argument du Canada, dans l'affaire *Canada – Aéronefs* l'Organe d'appel n'a pas déterminé que les subventions accordées aux non-exportateurs étaient sans intérêt pour examiner une mesure dans le cadre de l'article 3.1 a).<sup>25</sup> L'affaire *Canada – Aéronefs* était un cas de subordination *de facto* aux exportations. Le groupe spécial chargé d'examiner cette affaire a noté que, le Brésil "ne prétend pas que le programme de PTC est *de jure* subordonné aux exportations. Ce que le Brésil affirme plutôt, c'est que les contributions de PTC dans le secteur des avions de transport régional sont "subordonnées ... en fait ... aux exportations", au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC".<sup>26</sup> Pour étayer son allégation quant à la subordination *de facto*

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

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

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

31.



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

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

38. Il en est de même en ce qui concerne les conventions fiscales bilatérales auxquelles les États-Unis sont parties. Ces conventions prévoient des mesures pour éviter la double imposition en combinaison ou en parallèle avec les dispositions juridiques intérieures des États-Unis, mais ces conventions en ce, de, d10.à6.8(i)(li)u8.9((li)1)26 5lo 112.4(oe12.4(era)10.6(i)-3.3(n d(ns8(spos)10.6(it5((les)p

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

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

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

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

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

*ii) Exemple*

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

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

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

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

46. L'OCDE approuve la méthode de l'exemption, malgré les économies globales d'impôt qu'elle induit. Les CE semblent être du même avis, et elles ont informé le Groupe spécial *FSC* que "dans la mesure où les impôts étrangers sont inférieurs aux impôts nationaux, les contribuables résidents qui ont des revenus de source étrangère exemptés sont traités plus favorablement que les autres résidents".<sup>41</sup>

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

47. Il est important de noter que si la méthode du crédit d'impôt peut en théorie mieux se prêter à une évaluation de l'incidence de la double imposition et peut plus facilement éviter une économie d'impôt<sup>42</sup>, concrètement le crédit d'impôt n'est pas une méthode parfaite pour éviter la double imposition. Le crédit d'impôt est souvent compliqué dans son application, et son effet quand des

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

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

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

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

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



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

58. L'expression "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi comporte tous ces éléments étrangers qui peuvent faire en sorte que lesdits revenus sont assujettis à la double imposition.<sup>52</sup> Le principe fondamental de la Loi est d'exclure du champ de l'impôt les revenus provenant de transactions qui se déroulent à l'étranger. En ce qui concerne les types de transactions pouvant générer des revenus susceptibles d'être exclus, la Loi dispose que les biens concernés doivent être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis.<sup>53</sup>





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

[p]our que les biens constituent "des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises [au sens de la Loi], il faut qu'au moins 50 pour cent de leur valeur

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

## V. CONCLUSION

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

---

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

