

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
I. INTRODUCTION	1
II. ASPECTS FACTUELS	2
III. CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES	4
A. CONSTATATIONS DE DROIT	4
B. RECOMMANDATIONS.....	5
IV. PRINCIPAUX ARGUMENTS DES PARTIES	5
A. EXCEPTIONS PRÉLIMINAIRES	5
1. Exposé des éléments de preuve disponibles – Article 4.2 de l'Accord SMC.....	10
2. Cadre fiscal approprié – Note de bas de page 59 de l'Accord SMC	23
3. Spécificité des allégations – Article 6:2 du Mémoire d'accord.....	34
4. Portée des mesures en cause	37
B. QUESTION DE SAVOIR SI LES MESURES CONCERNANT LES FSC SONT DES SUBVENTIONS SUBORDONNÉES AUX RÉSULTATS À L'EXPORTATION AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC.....	39
C. QUESTIONS DE SAVOIR SI LES MESURES FSC SONT DES SUBVENTIONS SUBORDONNÉES À L'UTILISATION DE PRODUITS NATIONAUX DE PRÉFÉRENCE À DES PRODUITS IMPORTÉS AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC	260
D. QUESTION DE SAVOIR SI LES MESURES FSC CONTREVIENNENT À L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE	266
E. ARGUMENTS RELATIFS AUX RECOMMANDATIONS DU GROUPE SPÉCIAL.....	286
F. CONCLUSIONS DES PARTIES.....	287
V. ARGUMENTS PRÉSENTÉS PAR LES TIÈRES PARTIES	294
A. BARBADE.....	294
B. CANADA	295
C. JAPON.....	299
VI. RÉEXAMEN INTÉRIMAIRE	307
VII. CONSTATATIONS	310
A. DEMANDES DE DÉCISIONS PRÉJUDICIELLES.....	310
1. Exposé des éléments de preuve disponibles.....	310
2. Cadre fiscal approprié.....	314
3. Spécificité de la demande d'établissement d'un groupe spécial.....	316
4. Mesures connexes.....	319

B. ALLÉGATIONS FORMULÉES AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 a

II. ASPECTS FACTUELS

2.1 Une FSC est une société créée, installée et maintenue dans un pays étranger ou dans une possession des États-Unis hors du territoire douanier des États-Unis qui remplissent les conditions requises, conformément aux prescriptions expresses énoncées aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis. Elle bénéficie d'une exonération d'impôt aux États-Unis pour une partie de ses gains ("revenus réalisés à l'exportation"), qui s'entendent des revenus bruts imputables aux "recettes brutes d'exportation". On entend par "recettes brutes d'exportation" les recettes brutes de n'importe quelle FSC provenant de transactions remplissant les conditions requises, qui donnent généralement lieu à la vente ou à la location-vente de biens d'exportation. Les biens d'exportation s'entendent comme suit:

- ? biens détenus en vue de la vente ou de la location-vente;
- ? biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis,
- ? par une personne autre qu'une FSC;
- ? biens vendus en location-vente ou loués en vue d'être utilisés, consommés ou écoulés hors des États-Unis, et
- ? dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés ne dépasse pas 50 pour cent.⁵

2.2 Une FSC doit satisfaire à certaines prescriptions en matière de présence à l'étranger.⁶ Par exemple, elle doit avoir un bureau hors du territoire douanier des États-Unis. Ce bureau doit être doté de moyens lui permettant de réaliser des opérations commerciales pour le compte de la FSC. En outre, pour ou extrait^{7r}SC. En

232 Une partie ds ("revenus réalisés à l'exportationC est r mpu g)d85 être ds ("revenus de poucet) Tj -36

et n'y est donc pas imposée⁸; cette partie non imposée est désignée par l'expression "revenus réalisés à l'exportation exonérés".⁹ La partie restante est imposable du chef de la FSC. Les dividendes que la FSC verse à l'actionnaire (d'ordinaire le "fournisseur apparenté") sur les revenus exonérés et non exonérés remplissent généralement les conditions requises pour bénéficier d'une déduction intégrale pour dividendes distribués.¹⁰

2.4 Des règles spéciales sont applicables aux coopératives agricoles. Dans certaines circonstances, tous les revenus réalisés à l'exportation qu'une FSC appartenant à une coopérative apparentée remplissant les conditions requises tire de la vente de produits agricoles ou horticoles sont considérés comme des revenus exonérés.¹¹ Toutefois, aucune déduction pour dividendes distribués n'est autorisée pour une partie des revenus réalisés à l'exportation d'un actionnaire d'une coopérative agricole.¹²

2.5 Pour ce qui est des fonctions dont la FSC assume la responsabilité, dans le cas d'une vente de biens d'exportation à une FSC par une personne visée à l'article 482 du Code des impôts (c'est-à-dire par un fournisseur apparenté) les revenus sont répartis entre les FSC selon l'une des trois méthodes. L'une d'entre elles utilise les prix effectivement pratiqués entre la FSC et le "fournisseur apparenté" (c'est-à-dire la maison mère aux États-Unis), sous réserve des règles normales en vigueur aux États-Unis en matière de fixation des prix de cession qui sont énoncées à l'article 482 du Code des impôts.¹³

que $15/23^{\text{ème}}$ (environ 65 pour cent) des revenus à l'exportation réalisés par la FSC sont exonérés d'impôt aux États-Unis. Par conséquent, elle prévoit une exonération pour 30 pour cent au maximum ($46 \text{ pour cent} \times 15/23$)

- c) les articles 3 et 8 lus conjointement avec les articles 9:1 d), 10:1 et 10:3 de l'Accord sur l'agriculture en accordant pour des produits agricoles des subventions à l'exportation qui dépassent le niveau des engagements de réduction qu'ils ont contractés dans le cadre de cet accord (par exemple pour le blé, le maïs, les fèves de soja et le coton);
- d) et que, ce faisant, ils ont annulé ou compromis des avantages qui résultent pour les Communautés européennes de ces accords.

3.3 Les **États-Unis** demandent au Groupe spécial de faire les constatations de droit suivantes, à savoir:

Que ni l'exonération d'impôt dont bénéficient les FSC ni les règles de fixation administrative

de consultations un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question, comme elles y étaient tenues en vertu de l'article 4.2 de l'Accord SMC;

- 2) rejette ou renvoie la plainte des Communautés européennes ou sursoit à se prononcer au motif que celles-ci n'ont pas, tout d'abord, fait part de préoccupations relatives à la fixation des prix de cession en ce qui concerne les FSC dans un cadre fiscal approprié, comme elles y étaient tenues en vertu de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC;
- 3) constate que, du fait que les Communautés européennes n'ont pas indiqué les produits agricoles visés par les allégations qu'elles ont formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture, la demande d'établissement d'un groupe spécial qu'elles ont présentée n'était pas conforme à l'article 6:2 du Mémoire d'accord et que, pour cette raison, les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture devaient être rejetées; et
- 4) constate que les mesures en cause dans le présent différend se limitent aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis (législation FSC).

Les **Communautés européennes** font les observations générales suivantes:

4.2 Un certain nombre des exceptions soulevées par les États-Unis sont des questions qu'ils auraient dû soulever avant l'établissement du Groupe spécial, pendant les consultations ou lors de la réunion de l'ORD à laquelle la demande d'établissement du Groupe spécial a été examinée. Ils ne l'ont pas fait et les Communautés européennes ont été conduites à croire que les États-Unis n'avaient pas d'exceptions à soulever quant aux renseignements qu'elles avaient communiqués au sujet de la nature de leur plainte ou de la compétence d'un groupe spécial pour connaître de la présente affaire. Les États-Unis sont en tout état de cause forclos à soulever ces exceptions maintenant. Soulever ces questions après que le Groupe spécial a été établi fait obstacle au déroulement efficace de la procédure de règlement des différends.

4.3 Un Membre de l'OMC à l'encontre duquel l'établissement d'un groupe spécial chargé du règlement d'un différend est demandé a au moins deux occasions formelles de soulever des exceptions quant à la compétence de ce groupe spécial et quant à la régularité de la procédure conduisant à l'établissement du groupe spécial. Ces occasions lui sont offertes lors des réunions de l'ORD. Les exceptions alors soulevées peuvent conduire, et conduisent effectivement, à un retrait de la demande et à une rectification de tout vice.

4.4 En l'occurrence, aucune exception n'a été soulevée aux réunions de l'ORD au cours desquelles il a été débattu de l'établissement de ce groupe spécial. De fait, lors de la réunion de l'ORD à laquelle ce groupe spécial a été établi, la représentante des États-Unis, après avoir rappelé la déclaration qu'elle avait faite à la réunion précédente de l'ORD tenue le 23 juillet 1998, a déclaré ce qui suit:

"Elle souhaitait simplement indiquer que la reprise, par les Communautés européennes, d'une affaire que les États-Unis jugeaient réglée constituait une action dénuée de fondement sur le plan juridique et injustifiée sur le plan commercial, qui ne pouvait que desservir le système commercial multilatéral ou les relations bilatérales entre les États-Unis et les Communautés européennes ainsi que leurs États membres. Les États-Unis étaient sûrs d'obtenir gain de cause dans cette affaire et ils produiraient leurs arguments devant le groupe spécial."

4.5 Les Communautés européennes considèrent donc que soulever des exceptions de procédure quant à la compétence du Groupe spécial et à la régularité de la procédure préalable à l'établissement de celui-ci, au lieu de faire valoir des arguments de fond, fait délibérément obstacle au processus de règlement du différend et constitue un abus de procédure. Les première, deuxième et troisième demandes de constatations préliminaires des États-Unis devaient donc être d'ores et déjà rejetées pour cette raison.

4.6 Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de rejeter, à sa première réunion ou aussitôt que possible ultérieurement, les demandes de "constatations préliminaires" et autres décisions présentées par les États-Unis.

Les **États-Unis** ont fait les observations générales suivantes:

4.7 Dans leur demande de constatations préliminaires et leur première communication¹⁹, les États-Unis ont soulevé une exception quant au fait que les Communautés européennes n'avaient pas fourni un "exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question" ni indiqué les produits agricoles en cause dans les allégations qu'elles avaient formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture. Ces manquements étaient contraires aux prescriptions de l'article 4.2 de l'Accord SMC et de l'article 6:2 du Mémorandum d'accord.²⁰ En outre, étant donné que les Communautés européennes n'ont spécifié aucune des "mesures connexes", elles ont nécessairement limité leurs allégations à la législation FSC même.

4.8 En raison de ces manquements aux règles de procédure, ce n'est que lorsque les Communautés européennes ont présenté leur première communication au Groupe spécial le 21 décembre 1998 ("Première communication des Communautés européennes") que les États-Unis ont pris connaissance pour la première fois de la thèse des Communautés européennes concernant leur cause et de ce qu'elles considéraient comme étant l'objet et les incidences concrètes du régime FSC. Cette communication faisait apparaître pour la première fois que les Communautés européennes fondaient leurs allégations sur une hypothèse juridique que les États-Unis trouvent singulière, à savoir que le principe en vertu duquel les Membres peuvent, mais ne doivent pas nécessairement, imposer les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger - principe proposé à l'origine par les États membres des Communautés européennes et entériné par les Communautés européennes elles-mêmes - n'est pas inscrit dans l'Accord SMC et n'est pas non plus applicable par ailleurs en l'espèce. La première communication des Communautés européennes faisait ressortir qu'à tout le moins, les Communautés européennes et les États-Unis ont des points de vue fondamentalement divergents quant au cadre juridique dans lequel le présent différend devait être réglé.

4.9 Il ressortait en outre de la première communication des Communautés européennes que la manière dont celles-ci voyaient le régime FSC et l'objet qui sous-tendait l'adoption de ce régime était totalement différente de ce que le Congrès des États-Unis avait indiqué clairement au moment où le régime a été adopté. En conséquence, les Communautés européennes ont avancé un grand nombre d'arguments qui, de l'avis des États-Unis, sont sans objet au regard du but que visait le Congrès à

¹⁹ Demande de constatations préliminaires présentée par les États-Unis (4 décembre 1998); première communication des États-Unis d'Amérique (25 janvier 1999).

²⁰ Afin de clarifier les choses à l'intention du Groupe spécial, les États-Unis confirment que, à la lumière du débat qui a eu lieu lors de la première réunion du Groupe spécial, ils ont retiré leur exception concernant le fait que les Communautés européennes n'avaient pas indiqué les produits agricoles *non inscrits sur leur Liste*. Ils continuent cependant de soutenir que le fait que les Communautés européennes n'ont pas indiqué, dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial, les produits agricoles *inscrits sur leur Liste*, était contraire aux dispositions de l'article 6:2 du Mémorandum d'accord.

travers le régime FSC. Si l'on ajoute à cela les vues totalement divergentes auxquelles donnent lieu des dispositions juridiques fondamentales – le sens de l'expression "conditions de libre concurrence" figurant dans la note de bas de page 59, par exemple – les arguments exposés dans la première communication des Communautés européennes et ceux des États-Unis exposés dans leur première communication ne traitent pas des mêmes questions.

4.10 Étant donné que ces divergences fondamentales n'ont jamais été mises en évidence ni abordées pendant la phase des consultations portant sur le présent différend, on n'arrivera aux vraies questions dont le Groupe spécial est saisi, si tant est qu'on y arrive, que très tard dans le cours des travaux du Groupe spécial. Tant ce contre-mémoire que le contre-mémoire simultané des Communautés européennes, au lieu de traiter les subtilités et les implications des principaux arguments des parties adverses, en sont encore, à bien des égards, à tenter de définir ce que sont les questions fondamentales dans le cas d'espèce. Il risque d'en résulter que les questions essentielles n'auront pas été étudiées ni vérifiées de façon aussi complète qu'elles auraient pu l'être si les vraies questions avaient été définies à un stade antérieur des travaux.

4.11 Plus important peut-être, les manquements aux règles de procédure au tout début du présent différend ont effectivement empêché - comme l'ont confirmé les communications ultérieures à ce groupe spécial – la tenue de consultations utiles sur les questions complexes que soulève la présente affaire. Étant donné que les divergences fondamentales des vues des Communautés européennes et des États-Unis concernant la règle de droit déterminante ne s'étaient fait jour qu'à travers les communications au Groupe spécial, il n'a pas été possible de se pencher sur cette question et d'étudier les implications des deux vues opposées au cours du processus de consultations. De même, étant donné que c'est uniquement la communication sur le fond adressée par les Communautés européennes à ce groupe spécial qui a fait ressortir ce qui, de l'avis des États-Unis, est une idée radicalement fautive que les Communautés européennes se font de l'objet et de la justification du régime FSC, il n'y a eu, pendant la période de consultations, aucune possibilité d'engager un dialogue sur ces divergences fondamentales, essentiellement d'ordre factuel.

4.12 Le processus de consultations fait partie intégrante du processus du règlement des différends de l'OMC. Les prescriptions en vertu desquelles un Membre plaignant doit indiquer les mesures en cause ainsi que le fondement juridique de sa plainte et fournir un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de la nature de toute subvention alléguée sont toutes impératives et le Membre plaignant est tenu de s'y conformer pour demander l'ouverture de consultations. Leur objet évident est de permettre aux parties d'engager en pleine connaissance de cause des consultations utiles. En l'occurrence, les consultations ont eu lieu sans qu'ait été fourni un exposé des éléments de preuve disponibles et sans qu'aient été divulgués le fondement juridique et les faits supposés, qui ne l'ont été pour la première fois que dans la première communication des Communautés européennes. Bien qu'il ne puisse pas suivre les consultations ni faire en sorte qu'elles portent sur le fond, un groupe spécial peut à tout le moins veiller à ce qu'il soit satisfait aux conditions préalables requises pour engager des consultations.

4.13 Ces conditions procédurales préalables, et le processus de consultations dont elles sont censées préparer le terrain, sont singulièrement importants dans le contexte du présent différend. Il s'agit d'une affaire particulièrement complexe. Comme en témoignent les premières communications des parties et les questions posées lors de la première réunion du Groupe spécial, les questions touchant à la règle de droit déterminante sont elles-mêmes compliquées et ressortent des dispositions de l'Accord SMC dont l'origine remonte à des décennies. Les dispositions fiscales applicables au régime FSC sont elles aussi complexes car elles doivent être interprétées et comprises dans le contexte du système fiscal des États-Unis, des affaires *Législations fiscales* sur lesquelles un groupe spécial du GATT s'est prononcé dans les années 70, de la Décision de 1981 du Conseil du GATT, de l'intention du Congrès de mettre en application cette décision et de s'y conformer, ainsi que des dispositions de l'Accord SMC qui tiennent compte de la pratique antérieure suivie pendant de nombreuses années. Il

serait difficile de trouver une affaire dans laquelle des consultations minutieuses auraient été plus importantes.

4.14 L'importance des manquements aux règles de procédure de la part des Communautés européennes est renforcée, enfin, par la dernière prescription de procédure à laquelle les États-Unis ont fait référence et que les Communautés européennes n'ont pas respectée. Contrairement à la manière dont sont traités la plupart des autres types de différends, la note de bas de page 59 de l'Accord SMC stipule expressément que lorsqu'un Membre considère qu'un autre Membre agit contrairement au principe de la "libre concurrence" qui y est énoncé, ces Membres doivent s'efforcer de régler leurs différends dans un autre cadre possible spécialisé dans les aspects techniques du différend. Les termes employés dans cette note de bas de page - à savoir que les Membres s'efforceront "normalement" de régler ces différends dans un autre cadre possible - ont été interprétés par un groupe spécial dans un autre contexte comme étant une prescription impérative.²¹

4.15 Cette disposition inhabituelle renvoyant à des voies et à des mécanismes plus spécialisés - qui est apparue pour la première fois dans la note de bas de page 2 relative à la Liste exemplative annexée

1. Exposé des éléments de preuve disponibles – Article 4.2 de l'Accord SMC

Les **États-Unis** font valoir ce qui suit:

4.18

4.23 Ainsi qu'il a été noté, la prescription énoncée à l'article 4.2, selon laquelle toute de

4.28 Ce résultat se trouve confirmé si l'on examine le contexte de l'article 4.2 qui, conformément à l'article 31 2) de la *Convention de Vienne* comprend d'autres dispositions de l'Accord SMC.²⁶ L'article 11.2 de l'Accord SMC, qui traite de la teneur des demandes d'ouverture d'enquêtes en matière de droits compensateurs, dispose ce qui suit:

4.29 "Une demande présentée au titre du paragraphe 1 comportera des éléments de preuve suffisants de l'existence *a)* d'une subvention et, si possible, de son montant, *b)* d'un dommage au sens où l'entend l'article VI du GATT de 1994 tel qu'il est interprété par le présent accord et *c)* d'un lien de causalité entre les importations subventionnées et le dommage allégué. Une simple affirmation, non étayée par des éléments de preuve pertinents, ne pourra pas être jugée suffisante pour satisfaire aux

4.35 En outre, l'Organe d'appel a récemment précisé dans les termes les plus clairs possibles que dans un différend porté devant l'OMC un plaignant n'est pas libre de ne pas tenir compte des prescriptions procédurales. Dans l'affaire *Guatemala – Ciment*, l'Organe d'appel s'est refusé à statuer sur l'ensemble d'un différend qui avait été examiné dans son intégralité par un groupe spécial, au motif que le Mexique n'avait pas spécifié, comme il y était tenu en vertu de l'article 6:2 du Mémoire d'accord, s'il contestait la détermination préliminaire ou finale du Guatemala en matière de droits antidumping en ce qui concerne le ciment en provenance du Mexique.³⁰ Selon l'Organe d'appel, "le Groupe spécial n'a pas examiné si le Mexique avait dûment indiqué une mesure antidumping pertinente dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial, et, en conséquence, il a commis une erreur en constatant qu'il avait compétence pour examiner le différend à l'étude".³¹

4.36 La prescription claire énoncée à l'article 4.2, le fait que les Communautés européennes n'ont pas satisfait à cette prescription et les enseignements de l'Organe d'appel dans l'affaire *Guatemala - Ciment* exigent que le Groupe spécial rejette les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC. Comme la demande de consultations des Communautés européennes était gravement viciée, leur demande d'établissement d'un groupe spécial pour ce qui concerne l'Accord SMC l'est également.

4.37 Le fait que les Communautés européennes n'ont pas inclus un exposé des éléments de preuve disponibles a privé 1) les États-Unis de leur *droit* d'être informés de l'existence de tels éléments de preuve avant les consultations tenues en l'espèce et 2) le système de règlement des différends des avantages que l'article 4.2 était censé offrir. En faisant obligation à un plaignant d'inclure dans sa demande de consultations un exposé des éléments de preuve disponibles, l'article 4.2 crée des conditions qui permettent plus facilement aux Membres d'arriver à un règlement mutuellement acceptable d'un différend. À cet effet, il permet une présentation plus complète de la base factuelle sur laquelle la partie plaignante a demandé l'ouverture de consultations et prévoit un examen préalable des éléments de preuve sur lesquels la partie plaignante fera probablement fond si la question est soumise à un groupe spécial.

4.38 L'article 4.3 de l'Accord SMC précise ce point de façon explicite, en indiquant que "[l']objet des consultations sera de préciser les faits et d'arriver à une solution mutuellement convenue". Cet objectif ne peut pas être atteint dès lors que, comme dans la présente affaire, la partie qui demande l'ouverture de consultations ne se conforme pas à une prescription lui faisant expressément obligation d'indiquer les faits dont elle dispose.

4.39 Eu égard au fait qu'elles ne se sont pas conformées à l'article 4.2 de l'Accord SMC, l'équité élémentaire exige que les Communautés européennes ne se voient pas accorder l'avantage indu de faire fond, pendant le déroulement des travaux du Groupe spécial, sur des éléments de preuve qu'elles étaient tenues d'indiquer dans leur demande de consultations. Comme l'Organe d'appel l'a fait observer:

4.40 "[T]outes les parties participant au règlement d'un différend au titre du Mémoire d'accord doivent, dès le début, tout dire en ce qui concerne aussi bien les allégations en question que les faits en rapport avec ces allégations. Les allégations doivent être clairement formulées. Les faits doivent être volontairement divulgués. Il doit en être ainsi pendant les consultations de même que dans le cadre plus formel de la procédure de groupe spécial. De fait, les exigences en matière de procédure régulière ressortant de manière implicite du Mémoire d'accord font que cela est particulièrement

³⁰ *Guatemala – Enquête antidumping concernant le ciment Portland en provenance du Mexique, voir plus haut.*

³¹ *Id.*, paragraphe 88.

nécessaire pendant les consultations. Car les allégations qui sont formulées et les faits qui sont établis pendant les consultations influent beaucoup sur la teneur et la portée de la procédure de groupe spécial ultérieure."³²

4.41 Le raisonnement de l'Organe d'appel vaut particulièrement pour le présent différend. Si les Communautés européennes s'étaient conformées à l'article 4.2, les États-Unis auraient eu une meilleure occasion d'évaluer les points forts ou les points faibles des allégations des Communautés européennes, ils auraient eu la possibilité de formuler des observations au sujet des éléments de

*Belgique - Certaines mesures relatives à l'impôt sur le revenu constituant des subventions*³⁸; *Pays-Bas - Certaines mesures relatives à l'impôt sur le revenu constituant des subventions*³⁹; *Grèce - Certaines mesures relatives à l'impôt sur le revenu constituant des subventions*⁴⁰; *Irlande - Certaines mesures relatives à l'impôt sur le revenu constituant des subventions*⁴¹; *France - Certaines mesures relatives à l'impôt sur le revenu constituant des subventions*.⁴² La seule de ces demandes qui fasse expressément référence aux "éléments de preuve" est la seconde demande de consultations des États-Unis dans l'affaire *Australie - Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles*⁴³ qui, ce qui est important, porte sur un cas complexe de subventions à l'exportation *de facto* et sur les éléments de preuve fournis par les États-Unis concernant la subordination aux exportations.

4.45 L'article 4.2 de l'Accord SMC, tout comme l'article 7.2 de cet accord s'agissant des subventions pouvant donner lieu à une action, est une application spécifique au cas des subventions du principe général énoncé dans la seconde phrase de l'article 4:4 du Mémoire d'accord à savoir que "[t]oute demande de consultations sera déposée par écrit et motivée; elle comprendra une indication des mesures en cause et du fondement juridique de la plainte". Le but de ces dispositions est d'assurer que le problème qui fait l'objet des consultations soit clairement exposé. La raison pour laquelle l'article 4.2 de l'Accord SMC (ainsi que l'article 7.2 de cet accord) dispose expressément que les éléments de preuve disponibles doivent être indiqués tient à ce que, dans les affaires concernant des subventions, les circonstances factuelles sont souvent importantes pour comprendre le problème.

4.46 Les Communautés européennes ont bien fourni un exposé des éléments de preuve disponibles. L'objet de nos préoccupations en l'espèce n'est pas une subvention déguisée découlant de circonstances factuelles complexes dans un secteur donné, mais une subvention pure et simple découlant d'une loi d'application générale. Les Communautés européennes se sont référées aux dispositions juridiques applicables en l'espèce aux États-Unis, à savoir les articles 921 à 927 du Code des impôts, qui constituaient les éléments de preuve disponibles.

4.47 À la différence de l'affaire *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles*, à laquelle il est fait référence plus haut, le régime FSC constitue un cas où la subordination aux exportations découle de la loi et, en conséquence, il n'y a pas d'autres "éléments de preuve" à fournir que la loi même. Il en est de même de l'obligation d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés.

4.48 Les États-Unis soutiennent que les "éléments de preuve" s'entendent des faits et allèguent que la demande des Communautés européennes n'en contient aucun. Ils fondent cette allégation sur une

4.49 Les faits de la cause dans le cas d'espèce sont la loi des États-Unis, et la demande de

doit comporter une demande présentée à une autorité administrative nationale au sens de l'article 11.2 renvoie à des "*pièces justificatives*".

4.57 La pratique suivie en vertu de l'article 4.2, y compris celle que suivent les États-Unis, montre, si jamais quelqu'un en doutait, que les Membres de l'OMC ne joignent pas en annexe à leurs demandes de consultations des *preuves documentaires* pour justifier leurs déclarations.

4.58 Même si (*mais ce n'est pas le cas*) les Communautés européennes ne s'étaient pas entièrement conformées à l'article 4.2, le Groupe spécial ne serait toujours pas fondé à faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce qu'il rejette les allégations formulées au titre de l'article 3 de l'Accord SMC.

4.59 Selon la jurisprudence de l'OMC, un plaignant ne doit pas nécessairement établir l'adéquation des consultations, seulement le fait qu'elles ont eu lieu ou ont tout au moins été demandées.⁴⁵ L'état actuel de la jurisprudence a été clairement exposé par le Groupe spécial chargé de l'affaire *Corée - Taxes sur les boissons alcooliques*⁴⁶ au paragraphe 10.19 de son rapport, à savoir:

"À notre avis, la jurisprudence de l'OMC n'a jusqu'ici pas reconnu un quelconque concept d'"adéquation" des consultations. La seule prescription énoncée dans le Mémoire d'accord est que des consultations aient en fait eu lieu, ou aient au moins été demandées, et qu'une période de 60 jours se soit écoulée entre le moment où les consultations ont été demandées et le moment où une demande d'établissement d'un groupe spécial a été présentée. Ce qui se passe lors de ces consultations n'est pas la préoccupation d'un groupe spécial. Ce point a été clairement énoncé par le Groupe spécial *Bananes III*, qui a indiqué ce qui suit:0.142; qu'ell a ẽTj T* ns formulMI.r1 6.75..et94

4.61 Les États-Unis citent le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Inde - Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*,⁴⁸ à l'appui de leur thèse selon laquelle les allégations formulées au titre de l'article 3 devaient être rejetées en raison du vice que présente prétendument la demande de consultations. Certes, l'Organe d'appel a souligné l'importance de la transparence à la fois pendant la phase des travaux du Groupe spécial et pendant la phase de consultations, et les Communautés européennes partagent entièrement ce point de vue, mais l'affaire *Inde - Protection conférée par un brevet* n'étaye pas la position des États-Unis dans le cas d'espèce, bien au contraire. Dans cette affaire, l'Organe d'appel n'a pas considéré que le fait que l'Inde n'avait pas divulgué tous les faits pertinents (l'existence d'une procédure administrative) pourrait avoir des conséquences pour les travaux du Groupe spécial, même si cela avait empêché les États-Unis de formuler une allégation qu'ils auraient formulée s'il en avait été autrement.

4.62 En tout état de cause, le fait que l'on ne puisse pas faire fond sur ces dispositions comme moyen de défense en cas d'infraction aux règles de l'OMC dans une procédure de groupe spécial n'a pas pour effet de les rendre "redondantes ou inutiles" comme les États-Unis le font valoir aux paragraphes 34 et 41 de leur demande. Les règles de procédure auxquelles il est fait référence ici sont censées produire leurs effets durant la phase de consultations. Il ressort clairement des affaires auxquelles il est fait référence plus haut que le seul point ayant trait à la conduite de consultations qui puisse être vérifié par un groupe spécial est "que des consultations [ont] en fait eu lieu, ou [ont] au moins été demandées, et qu'une période de 60 jours [s'est] écoulée entre le moment où les consultations ont été demandées et le moment où une demande d'établissement d'un groupe spécial a été présentée" et qu'un groupe spécial n'est pas "chargé d'examiner l'adéquation du processus de consultations qui a eu lieu entre les parties".⁴⁹

4.63 C'est au cours de la phase de consultations et non au cours de la phase des travaux d'un groupe spécial que l'article 4.2 de l'Accord SMC, comme l'article 4 du Mémoire d'accord, est d'application et a des effets juridiques. Pour les États-Unis, s'ils considéraient que les Communautés européennes n'avaient pas présenté les éléments de preuve disponibles, la voie de recours aurait été de demander des renseignements complémentaires, voire de refuser d'entrer en consultations tant que les Communautés européennes ne l'auraient pas fait. Les États-Unis n'ont pas demandé de renseignements complémentaires, ce qui n'est pas surprenant puisqu'ils avaient parfaitement connaissance de l'existence du régime FSC. Au contraire, ils ont accepté d'entrer en consultations et n'ont même pas demandé de plus amples précisions. Les États-Unis n'ont pas non plus contesté l'adéquation des consultations devant l'ORD. Ils ne peuvent donc, en tout état de cause, le faire maintenant.

4.64 Le principe en vertu duquel les groupes spéciaux ne devraient pas se préoccuper de l'adéquation des consultations évoquée plus haut fait également tomber l'argument des États-Unis fondé sur le rapport récent de l'Organe d'appel dans l'affaire *Guatemala - Ciment*⁵⁰ que les États-Unis ont avancé à l'appui de leur thèse selon laquelle les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC devaient être rejetées.

⁴⁸ *Inde - Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DS50/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 16 janvier 1998. Les États-Unis ont cité le paragraphe 94.

⁴⁹ Voir le paragraphe 7.19 du rapport du Groupe spécial *Corée - Taxes sur les boissons alcooliques* cité plus haut.

⁵⁰ *Guatemala - Enquête antidumping concernant le ciment Portland en provenance du Mexique*, WT/DS60/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 novembre 1998, paragraphe 65. (italique dans l'original)

4.65 L'Organe d'appel est arrivé à la conclusion qu'il a formulée dans cette affaire parce que le Mexique n'avait pas spécifié, *dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial*, la mesure qu'il contestait, comme il y était tenu en vertu de l'article 6:2 du Mémoire d'accord. La demande des États-Unis tendant à ce que soient rejetées les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC est fondée sur un vice que présente prétendument la demande de consultations et non la demande d'établissement d'un groupe spécial.

4.66 Les États-Unis font valoir que le vice que présente prétendument la demande de consultations les ont privés de leur droit d'être informés de l'existence d'éléments de preuve à leur rencontre et affaibli le système de règlement des différends. C'est là une allégation qui est totalement dénuée de fondement. Premièrement, ainsi qu'il a été expliqué plus haut, la demande de consultations contenait bien les éléments de preuve disponibles et les États-Unis ne se sont jamais plaints du contraire pendant les consultations. Deuxièmement, les États-Unis avaient parfaitement connaissance des éléments du régime FSC; en fait, ils les connaissaient mieux que les Communautés européennes. Troisièmement, les Communautés européennes ont tenu avec les États-Unis trois séries de négociations sur le régime FSC. Les États-Unis avaient eu amplement la possibilité de poser des questions et en ont effectivement posé au sujet du fondement juridique et économique de l'argumentation des Communautés européennes et de sa justesse sur le plan politique (questions auxquelles les Communautés européennes ont répondu), mais n'ont pas demandé d'éléments de preuve complémentaires au sujet de l'existence et de la nature de leur propre régime FSC. Les États-Unis ne sont absolument pas fondés à alléguer qu'ils se sont vu refuser le droit d'être informés de l'existence d'éléments de preuve à leur rencontre ni que le système de règlement des différends a été affaibli.

4.67 Les Communautés européennes ont démontré plus haut qu'elles ont bien fait référence aux éléments de preuve disponibles dans leur demande de consultations et qu'en tout état de cause, les États-Unis font erreur quand ils considèrent que la voie de recours face à un manquement allégué de la part des Communautés européennes est le rejet des allégations formulées par celles-ci au titre de l'article 3 de l'Accord SMC.

4.68 Les Communautés européennes demandent donc au Groupe spécial de rejeter cette allégation.

Les **États-Unis** réfutent comme suit la réponse des Communautés européennes:

4.69 La première communication des Communautés européennes comprend 18 pièces. Exception faite de certaines pièces qui ont uniquement trait au déroulement de la procédure dans le présent différend (pièces n° 13 à 15) et d'une qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture (pièce n° 16), les autres sont présentées en tant qu'élément de preuve à l'appui des allégations des Communautés européennes selon lesquelles le régime FSC constitue une subvention prohibée au regard de l'Accord SMC. À quelques exceptions près, ces pièces sont antérieures au 18 novembre 1997, date à laquelle les Communautés européennes ont demandé l'ouverture de consultations, dans certains cas de plus d'une décennie.⁵¹ Par conséquent, les Communautés européennes disposaient manifestement de ces documents bien avant qu'elles aient demandé l'ouverture de consultations. Or, leur demande de consultations n'en fait pas mention et n'y fait même pas allusion. Ainsi qu'il est indiqué dans la demande de constatations préliminaires présentée par les États-Unis, il n'y a dans la demande de consultations des Communautés européennes rien qui puisse être interprété comme étant un exposé des éléments de preuve disponibles.

4.70 En outre, alors que ces pièces ne fournissent pas de justification factuelle quant à la règle de droit déterminante, c'est-à-dire le point de savoir si le régime FSC conduit à exonérer d'impôt dans

une proportion "notable" les revenus de source nationale par opposition aux revenus de source étrangère, il est manifeste que, du point de vue des Communautés européennes, ces documents sont essentiels pour les arguments qu'elles veulent faire valoir. Pour ne donner qu'un exemple, la première communication des Communautés européennes, qui contient leurs arguments factuels concernant la fixation des prix de cession, traite en détail des Principes de l'OCDE. Or, la demande de consultations des Communautés européennes ne fait même pas allusion aux Principes de l'OCDE, qui ont été publiés en 1995.

4.71 Les Communautés européennes ne contestent pas l'applicabilité de l'article 4.2, mais soutiennent que l'indication qu'elles donnent des mesures incriminées constitue, en elle-même et de par elle-même, un exposé des éléments de preuve disponibles. Cette position est intenable. En indiquant les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis, les Communautés européennes se sont peut-être conformées à la règle générale régissant les demandes de consultations, à savoir l'article 4:4 du Mémoire d'accord qui exige "une indication des mesures en cause", mais l'article 4.2 de l'Accord SMC exige cependant davantage et impose une obligation additionnelle de fournir un exposé des éléments de preuve disponibles. Mettre sur le même plan ces deux règles reviendrait à ne pas tenir compte des différences évidentes dans leur libellé. Ce serait aussi incompatible avec la décision rendue dans l'affaire *Guatemala – Ciment*, dans laquelle l'Organe d'appel a décidé qu'une règle spéciale ou additionnelle, telle que l'article 4.2, et une règle générale, comme l'article 4:4, doivent être appliquées de manière complémentaire, et qu'un plaignant doit se conformer à l'une et l'autre règles.

4.72 Les exemples cités dans la pièce n° 19 n'étaient pas la position des Communautés européennes. Celles-ci ne tiennent pas compte du fait que sur les cinq demandes de consultations concernant des avantages fiscaux accordés par des pays européens, que les États-Unis ont présentées (WT/DS127 à WT/DS131), chacune d'elles indiquait séparément la mesure, puis indiquait séparément les renseignements sur les éléments de preuve disponibles. Les États-Unis ont également fourni des renseignements sur les éléments de preuve disponibles dans les cinq demandes de consultations par l'Organe d'appel.

Des exemples de 2 avantages fiscaux

4.75 L'analyse de l'article 11.2 faite par les Communautés européennes est, de surcroît, inexacte parce que celles-ci affirment que cet article ne fait pas partie du contexte de l'article 4.2. Cette position va à l'encontre d'un grand nombre de rapports de groupes spéciaux et de l'Organe d'appel, par exemple le rapport concernant l'affaire *Essence – Nouvelle formule*, dans lequel, à la page 19, l'Organe d'appel a indiqué que le contexte de l'article XX g) du GATT comprenait la totalité du GATT de 1994. En outre, les Communautés européennes ne présentent aucun argument à l'appui de ce qu'elles avancent, à savoir que la Partie II ou la Partie V de l'Accord SMC "constitue un tout". En fait, la note de bas de page 35 de l'Accord SMC fait ressortir l'interdépendance des diverses parties de l'Accord.

4.76 Si l'on en retire les éléments qui sont sans objet et inexacts, l'argument des Communautés

l'adéquation des consultations. Que cette thèse soit ou non fondée, elle n'a aucun rapport avec la question dont ce groupe spécial est saisi. Les États-Unis ne demandent pas à ce dernier d'examiner ce qui était ressorti *pendant* les consultations – même si les Communautés européennes s'étendent longuement sur cette question. Ce qu'ils lui demandent en fait, c'est d'examiner ce qui était ressorti *avant* les consultations, à savoir la conformité de la demande de consultations des Communautés européennes avec l'article 4.2 de l'Accord SMC. Aucun des facteurs invoqués par le Groupe spécial dans l'affaire *Corée - Boissons alcooliques*, par exemple l'absence, pendant les consultations, de l'ORD, du Groupe spécial et du Secrétariat, ne vaut pour l'examen d'un document. En outre, même dans l'affaire *Corée - Boissons alcooliques*, sur laquelle les Communautés européennes se fondent, le Groupe spécial a reconnu qu'il pouvait examiner si des consultations ont été demandées. Si un groupe spécial peut examiner si des consultations ont été demandées, il devrait pouvoir examiner si des consultations ont été demandées *en bonne et due forme*.

4.81 À cet égard, les États-Unis ne peuvent que souligner le manque de co Tj o51cial est saisi. LesSM

inhabituel donne à penser que la préférence donnée à un cadre autre que l'OMC prend en compte d'importantes considérations institutionnelles et que, d'après ce que le texte laisse entendre, tant que les moyens qu'offrent ces autres mécanismes possibles qui ont la préférence ne sont pas épuisés, il convient d'éviter de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC.

4.90 Les allégations des Communautés européennes en l'espèce ont directement trait aux dispositions relatives aux exonérations d'impôts directs. Les Communautés européennes ont allégué en particulier que le régime FSC confère une subvention qui est prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.⁵² Cet article, quant à lui, fait référence à la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'Accord. Le point de la Liste exemplative qui correspond à l'allégation des Communautés européennes est le point e), aux termes duquel l'"exonération, [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs" est une subvention à l'exportation probable aux fins de l'Accord SMC. La portée du point e) est à la fois restreinte et précisée dans la note de bas de page 59 de l'Accord.

4.91

laquelle les différends fiscaux sont habituellement réglés. L'expression "autorité compétente" est définie dans les conventions bilatérales en matière d'impôts sur le revenu. Dans ces conventions, cette expression s'entend des représentants officiels d'administrations fiscales nationales qui communiquent entre elles régulièrement et de façon bilatérale afin de régler les différends, y compris ceux qui ont trait au traitement approprié lorsque deux pays affirment avoir compétence en matière d'imposition des revenus d'un contribuable donné, et de se fournir mutuellement une assistance administrative pour les questions fiscales, dont l'échange de renseignements. Il est souvent fait appel à l'autorité compétente lorsqu'il s'agit de régler des questions soulevées en vertu de conventions fiscales bilatérales, de même que pour aider à résoudre des problèmes de fixation des prix de cession transfrontières.

4.98 Tant que les Communautés européennes n'auront pas épuisé les autres moyens possibles auxquels la note de bas de page 59 fait expressément référence, elles ne se seront pas conformées à la disposition même dont il est probable qu'elles vont maintenant chercher à invoquer. Dans ces circonstances, le Groupe spécial devait rejeter ou renvoyer la plainte des Communautés européennes tant que celles-ci ne se seront pas "[efforcées] de régler" les questions qu'elle soulève en recourant "aux voies que [leur] ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers".

Les **Communautés européennes** répondent ce qui suit:

4.99 La deuxième demande de constatations préliminaires présentée par les États-Unis est de portée plus vaste que la première. Le Groupe spécial y est invité à constater, sur la base de l'énoncé exhortatif d'une note de bas de page relative à la Liste exemplative annexée à l'Accord SMC, que les Communautés européennes "sont dans l'impossibilité de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC pour ce qui concerne le régime FSC" tant qu'elles n'ont pas épuisé les autres moyens possibles allégués de régler les différends fiscaux⁵⁷, alors que, d'après la première allégation des États-Unis, seul était demandé le rejet des allégations formulées au titre de l'article 3 de l'Accord SMC.

4.100 Les États-Unis tentent en fait d'imposer aux Communautés européennes l'obligation de soumettre à un cadre fiscal leur plainte concernant les subventions à l'exportation découlant du régime FSC. Pour les Communautés européennes, il est évident que le présent différend porte sur une subvention à l'exportation prohibée et qu'il ne s'agit pas d'un différend fiscal.

4.101 La note de bas de page 59 se rapporte au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC. Elle dispose ce qui suit dans la partie pertinente:

"Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. Tout Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Dans de telles circonstances, les Membres s'efforceront normalement de régler leurs différends en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, sans préjudice des droits et

⁵⁷ Paragraphes 53 et 54 de la demande des États-Unis.

obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente."

4.102 Le premier point à relever au sujet de ce texte est qu'il est délibérément rédigé en des termes qui n'expriment pas une obligation. Ce texte permet à un Membre d'"appeler l'attention" d'un autre Membre sur les pratiques d'entreprises en matière de fixation des prix de cession, et dispose ensuite que les Membres "s'efforceront normalement de régler leurs différends" en recourant à des mécanismes fiscaux, mais il y est expressément indiqué que c'est "sans préjudice des droits et obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994".

4.103 Les Communautés européennes ne souscrivent pas au point de vue exprimé au paragraphe 48 de la demande des États-Unis, à savoir que:

"L'objet probable de la note de bas de page 59 était en partie d'éviter que ne se répètent les complications et controverses qui ont découlé de la dernière incursion du GATT dans le domaine de la politique fiscale fondamentale, à savoir les affaires mettant en cause la législation DISC et les régimes fiscaux territoriaux de trois membres des Communautés européennes."

4.104 Au contraire, il est nécessaire de ne pas perdre de vue le fait que cette note est un commentaire sur le point e) de la Liste exemplative, dont l'objet est de faire ressortir très clairement que les exonérations d'impôts directs constituent bel et bien des subventions, du moins lorsque ces exonérations sont "accordé[e]s spécifiquement au titre [des] exportations", et qu'elles relèvent donc des disciplines du GATT/de l'OMC.

4.105 Les Communautés européennes considèrent que la partie de la note de bas de page 59 citée plus haut rappelle aux Membres l'existence de mécanismes fiscaux qui sont susceptibles d'offrir un meilleur cadre que la procédure de règlement des différends de l'OMC pour résoudre des difficultés résultant de différends ayant trait à la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence. C'est cependant au Membre concerné qu'il appartient de décider de recourir ou non à ces mécanismes. Cette intention est clairement exprimée par l'emploi du terme "normalement" et par l'indication expresse que la référence aux mécanismes fiscaux est "sans préjudice des droits et obligations [des Membres]".

4.106 Ainsi qu'il a été mentionné plus haut, les Communautés européennes se plaignent du régime FSC parce qu'il se traduit par des subventions à l'exportation, et non parce qu'il constitue une pratique fiscale anormale. Elles ne se plaignent pas que le droit des États membres des Communautés européennes de percevoir des impôts soit amoindri ni que les revenus de ressortissants des Communautés européennes soient soumis à une double imposition ou soient imposés de manière inéquitable. Elles se plaignent en fait que les États-Unis *exonèrent* les revenus provenant de l'exportation de marchandises des États-Unis d'un impôt que, normalement, ils recouvreraient. Les Communautés européennes se plaignent aussi que l'existence des règles spéciales de fixation administrative des prix applicables aux FSC s'ajoute à la subvention à l'exportation et, étant donné que ces règles ne sont d'application que pour l'exportation de marchandises des États-Unis, elles peuvent également être considérées comme une subvention à l'exportation. Or, les Communautés européennes ne se plaignent pas de l'existence des règles spéciales de fixation administrative des prix *proprement dites*, mais seulement de l'incidence de ces règles en tant que constituant une subvention à l'exportation. C'est pourquoi les Communautés européennes soumettent leur plainte à ce groupe spécial et non à un cadre fiscal. Un cadre fiscal serait peut-être plus approprié si les États-Unis appliquaient les règles spéciales de fixation administrative des prix prévues pour le régime FSC à toutes les transactions entre entreprises apparentées, y compris les transactions intérieures et les transactions à l'importation, et pas uniquement aux transactions concernant l'exportation de

marchandises des États-Unis, mais ce n'est pas le cas. Étant donné que les Communautés européennes se plaignent d'une subvention à l'exportation, l'OMC est le cadre approprié.

4.107 Non seulement l'OMC est le cadre approprié pour les plaintes ayant trait à des subventions à l'exportation, mais il est aussi évident que les autres cadres possibles mentionnés par les États-Unis ne seraient pas appropriés. Les États-Unis mentionnent tout d'abord l'OCDE, puis les conventions

4.113 Troisièmement, en tout état de cause, l'objet de ce à quoi les États-Unis se réfèrent comme étant la "procédure de saisine de l'autorité compétente" que prévoit une convention fiscale est de régler des cas précis d'application de la convention. Cette procédure est énoncée à l'article 25 du

l'Accord SMC, qui régit l'application parallèle des dispositions relatives aux décisions en matière de droits compensateurs et de celles relatives au règlement des différends, ce qui démontre que la note de bas de page 59 n'était pas censée constituer une règle spéciale applicable dans la conduite de la procédure de règlement des différends.

4.118 Même si (ce qui n'est pas le cas) il y avait un certain fondement à l'argument des États-Unis touchant à la compétence fondé sur la note de bas de page 59, à savoir que les Communautés européennes sont dans l'impossibilité de recourir à la procédure de règlement des différends tant qu'elles n'ont pas épuisé les "autres moyens possibles" allégués, cet argument vaudrait aussi bien pour les consultations que pour la procédure de groupe spécial. En conséquence, les États-Unis auraient dû avancer cet argument pendant la phase de consultations. Ils ne l'ont pas fait et, partant, ils ne devraient pas, en tout état de cause, être autorisés à le faire maintenant.

4.119 Pour respecter l'ordre suivi, les Communautés européennes appellent enfin l'attention du Groupe spécial sur le fait que la note de bas de page 59 renvoie uniquement au point e) de la Liste exemplative et n'est donc pas à prendre en considération pour n'importe laquelle des autres dispositions qu'elles ont invoquées, et en particulier pas pour la première partie de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, l'article 3.1 b) dudit accord et l'Accord sur l'agriculture.

4.120 En outre, un argument fondé sur la partie citée plus haut de la note de bas de page 59 qui renvoie au point e) n'a trait qu'à la question de la fixation des prix de cession. Il peut donc valoir uniquement pour ce que les Communautés européennes qualifient, dans leur première communication écrite, de "subvention résultant des règles spéciales de fixation administrative des prix", et non pour la subvention résultant de "l'exonération d'impôt".

4.121 Pour les raisons exposées plus haut, la demand SMpD -0. Tw (edes États-Unis) ndant 1340 le que les rou

en elles-mêmes et de par elles-mêmes.⁶⁰ Si telle est la conviction des Communautés européennes, il est d'autant plus évident que celles-ci auraient dû tout d'abord soulever cette question de la fixation des prix de cession dans un cadre fiscal approprié, comme elles y étaient tenues en vertu de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Le libellé très inhabituel de cette note est rédigé en des termes impératifs et montre que ses auteurs se souciaient d'éviter que l'on s'efforce de régler dans un cadre commercial des questions techniques ressortissant à la politique fiscale. Comme il est indiqué plus haut, les Communautés européennes n'ont jamais satisfait à cette prescription de la note de bas de page 59; les contacts auxquels il est fait référence dans leur première communication étaient tous des discussions informelles avec des représentants de quelques-uns de leurs États membres. Il n'y a jamais eu de contacts formels entre les États-Unis et les Communautés européennes ou leurs États membres en ce qui concerne les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, et à aucun moment les Communautés européennes ou l'un de leurs États membres n'ont formellement recouru aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, au sens de la note de bas de page 59. En conséquence, les Communautés européennes ne se sont pas conformées à cette note et leurs allégations concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC devaient être rejetées ou renvoyées tant qu'elles ne l'auront pas fait.

4.124 Les Communautés européennes allèguent que la note de bas de page 59 est "rédigée en des termes qui n'expriment pas une obligation". C'est, au mieux, une demi-vérité. Certes, la troisième phrase de cette note (à laquelle il est fait référence dans la dernière phrase comme étant un "droit de consultation") n'oblige pas un Membre à "appeler l'attention" d'un autre Membre sur une préoccupation ayant trait à la fixation des prix de cession, mais, si un Membre choisit de le faire, comme les Communautés européennes l'ont fait en l'espèce, cette note exige que les Membres concernés "[s'efforcent] normalement de régler leurs différends" en recourant à l'un des autres cadres auxquels il est fait référence. Les Communautés européennes ne tiennent pas compte du caractère impératif du terme "shall" dans le texte anglais (le futur dans la version française) et choisit à la place d'insister sur le terme "normalement". Les États-Unis ne sont pas en désaccord avec la thèse selon laquelle il peut y avoir des situations inhabituelles où le recours à ces autres cadres n'est pas possible dans la pratique, mais les Communautés européennes n'ont pas démontré qu'en l'occurrence, il était impossible dans la pratique d'y recourir. En fait, si l'on prend les Communautés européennes au mot, à savoir que cela fait plus de 14 ans qu'elles sont fortement préoccupées par le régime FSC, il n'est pas plausible de croire que pendant tout ce temps il ne leur a jamais été possible dans la pratique de soulever formellement leurs préoccupations dans un autre cadre, par exemple l'OCDE, où les questions relatives à la fixation des prix de cession ont été abondamment débattues par des experts fiscaux.

4.125 Les Communautés européennes affirment qu'il ne peut pas leur être fait grief de ne pas avoir recouru à d'autres cadres puisqu'elles "se plaignent du régime FSC parce qu'il se traduit par des subventions à l'exportation, et non parce qu'il constitue une pratique fiscale anormale" et qu'elles "ne se plaignent pas de l'existence des règles spéciales de fixation administrative des prix *proprement dites*, mais seulement de l'incidence de ces règles en tant que constituant une subvention à l'exportation". Les États-Unis ne voient pas en quoi ce point est pertinent. Il ressort clairement du texte de la note de bas de page 59 que ses auteurs reconnaissaient que les pratiques en matière de fixation des prix de cession qui contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la deuxième phrase de la note, *et* qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation, peuvent donner lieu à une subvention à l'exportation. Il ressort cependant aussi de ce texte que ses auteurs reconnaissaient que ces pratiques pouvaient susciter des préoccupations tant d'ordre commercial que fiscal. Dans ces circonstances, les auteurs, tirant sans aucun doute des enseignements de la genèse tortueuse des affaires *Législations fiscales*, ont considéré

⁶⁰ Première communication des Communautés européennes, paragraphes 127 et 128.

que, sur le plan institutionnel, il était préférable que de telles questions soient soumises, en premier lieu, à des cadres fiscaux appropriés. Il est à noter qu'ils n'ont pas prévu que les Membres ne doivent recourir à ces autres cadres possibles que si les préoccupations d'ordre fiscal peuvent être distinguées de celles d'ordre commercial.

4.126 Les Communautés européennes sont d'avis que l'OCDE n'est pas un cadre approprié pour connaître d'une plainte concernant une subvention à l'exportation. Cette position est très étrange, parce que dans leur première communication, les Communautés européennes font valoir que les Principes de l'OCDE servent de référence pour déterminer si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont conformes au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59. Les États-Unis ne souscrivent pas à la thèse selon laquelle les Principes de l'OCDE ont été incorporés dans l'Accord SMC ou qu'ils dicteraient nécessairement l'issue de discussions à l'OCDE, mais cela semble bien être le point de vue des Communautés européennes. Cela étant, les Communautés européennes ne peuvent pas soutenir, tantôt, que les compétences de l'OCDE sont déterminantes pour leur allégation faisant état d'une subvention et, tantôt, soutenir que les compétences de cette organisation sont sans intérêt en l'occurrence.

4.127 S'agissant des conventions fiscales bilatérales, les Communautés européennes font valoir que la procédure de saisine de l'autorité compétente ne serait pas appropriée pour traiter des questions de fixation des prix de cession qui entrent en ligne de compte dans la présente affaire parce que 1) ces conventions ne s'appliquent en général qu'aux résidents des signataires; 2) elles ne donnent pas matière à un pays de faire objection aux pratiques fiscales d'un autre pays lorsqu'il n'y a pas de problème de double imposition ni de perte de recettes fiscales pour ce pays; et 3) l'objet de la loi a pas de

59. Les set l l ennes e bien être ll ser op op n i fix S M C i fle p

d'accord dispose qu'il est préférable d'arriver à des solutions mutuellement acceptables par voie de discussions que d'engager une procédure. La seule différence notable entre la note de bas de page 59 et cet article tient à ce qu'il est prescrit dans la note que de telles discussions doivent se tenir, en premier lieu, dans un cadre fiscal approprié.

4.130 Les Communautés européennes soutiennent que la note de bas de page 59 ne s'applique pas au présent différend parce qu'elle n'est pas mentionnée dans le Mémorandum d'accord comme étant une règle spéciale ou additionnelle. Sur ce point, les États-Unis relèveront simplement que, s'agissant de leurs allégations au titre de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes ont invoqué l'article 10:3 à l'appui de la thèse selon laquelle la charge de la preuve en l'espèce se déplace en quelque sorte et incombe aux États-Unis. Or, l'article 10:3 n'est pas indiqué dans le Mémorandum d'accord comme étant une règle spéciale ou additionnelle. Par conséquent, il y a une incohérence fondamentale dans la position des Communautés européennes.

4.131 Les Communautés européennes tentent de justifier leurs manquements aux règles de procédure en faisant valoir qu'il incombait aux États-Unis de soulever leurs exceptions pendant les consultations. Il s'agit là simplement d'une nouvelle mouture de leurs arguments concernant l'article 4.2 de l'Accord SMC par lesquels elles tentent de masquer leurs propres lacunes en donnant à entendre que les États-Unis étaient dans l'obligation de signaler leurs manquements à leur attention au moment qui leur convenait le mieux.

4.132 Enfin, les Communautés européennes affirment que cette exception particulière des États-Unis ne vaut que pour les allégations qu'elles ont formulées au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, ce que les États-Unis contestent. Si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont compatibles avec le point e) et la note de bas de page 59, elles ne sont dès lors prohibées ni en vertu de l'article 3.1 a) ni en vertu de l'article 3.1 b). La raison en est que ces règles ne se traduisent pas par l'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) et que la note de bas de page 5 les soustrait à n'importe quelle autre prohibition énoncée dans l'Accord SMC. De même, ces règles ne constituent pas une infraction à l'Accord sur aux règles de39

sont d'application que pour l'exportation de marchandises des États-Unis – non "en elles-mêmes et de par elles-mêmes".

4.135 Les Communautés européennes ont aussi expliqué que les autres "moyens" possibles mentionnés par les États-Unis (OCDE et conventions fiscales bilatérales) ne pouvaient pas être utilisés pour traiter de leur plainte et ne pouvaient pas régler la question. Le seul cadre auquel il puisse être recouru et qui était approprié était l'OMC.

4.136 Dans la mesure où les États-Unis font simplement valoir que ces autres moyens possibles permettent de discuter des questions (et non de les régler), les Communautés européennes font observer que leurs États membres ont bien tenu des discussions informelles au sujet du régime FSC et que des personnes qui étaient des autorités compétentes y ont pris part. Si c'est ce qui est prescrit, les Communautés européennes se sont conformées à cette prescription.

4.137 Enfin, sur ce point, il convient de répéter que si la note de bas de page 59 de l'Accord SMC énonce bien une obligation d'"éprouver les moyens que constituent les autres cadres fiscaux possibles à disposition avant de s'efforcer de régler la question en recourant à la procédure de règlement des différends de l'OMC", comme le soutiennent les États-Unis, elle aurait été mentionnée à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord. Il n'en est pas fait mention, mais la note de bas de page 35 de l'Accord SMC, qui régit l'application parallèle des dispositions relatives aux décisions en matière de droits compensateurs et de celles relatives au règlement des différends, y figure, ce qui démontre que la note de bas de page 59 de l'Accord SMC n'était pas censée constituer une règle spéciale applicable dans la conduite de la procédure de règlement des différends.

Les **États-Unis** réfutent en outre comme suit la réponse donnée par les Communautés européennes dans leur exposé oral lors de la première réunion du Groupe spécial:

4.138 S'agissant des prescriptions procédurales énoncées dans la note de bas de page 59, cette disposition traduit à l'évidence la décision de ses auteurs de traiter avec prudence les questions touchant à la relation entre règles fiscales et règles commerciales. Le fait que les Communautés européennes ne se sont pas conformées à cette prescription procédurale compromet la réalisation de cet objectif parce qu'elles soumettent d'emblée au Groupe spécial des questions complexes et techniques de fixation des prix de cession qui auraient dû être soulevées tout d'abord dans un cadre fiscal approprié.

3. Spécificité des allégations – Article 6:2 du Mémoire d'accord

Les **États-Unis** font valoir ce qui suit:

4.139 Aux termes de l'article 6:2 du Mémoire d'accord, une demande d'établissement d'un groupe spécial doit, entre autres choses, "[indiquer] les mesures spécifiques en cause". Aucune disposition de l'Accord sur l'agriculture ne modifie cette prescription.⁶¹

4.140 Selon la nature de l'infraction alléguée aux règles de l'OMC dont il est question, il peut être, ou ne pas être, nécessaire, conformément à l'article 6:2, d'indiquer les produits qui font l'objet de la mesure en cause. Par exemple, dans le cas d'une allégation faisant état d'une subvention prohibée qui est formulée au titre de l'article 3 de l'Accord SMC en ce qui concerne un produit autre qu'agricole, il

⁶¹ L'article 19 de l'Accord sur l'agriculture dispose simplement que les règles générales relatives au règlement des différends s'appliquent aux différends relevant de l'Accord. En outre, aucune disposition de cet accord n'est indiquée à l'Appendice du Mémoire d'accord comme étant une règle ou procédure spéciale ou additionnelle.

ne serait pas nécessaire d'indiquer le(s) produit(s) faisant l'objet de la subvention prohibée alléguée parce que l'article 3 interdit les subventions à l'exportation accordées pour tout produit autre qu'agricole.

4.141 La situation est cependant différente dans le cas d'allégations ayant trait à l'octroi de subventions à l'exportation pour des produits agricoles, parce que l'Accord sur l'agriculture n'interdit pas le maintien de programmes de subventions à l'exportation à proprement parler. Au contraire, il

qu'il soit possible, selon ce qu'elles allèguent, de bénéficier du régime FSC pour les exportations de blé, de coton, de fèves de soja et de maïs. C'est comme si les Communautés européennes accusaient les États-Unis d'enfreindre les dispositions de l'article II:1 du GATT de 1994 sans spécifier le produit ou la consolidation tarifaire en question.

4.146 Conformément à l'article 6:2 du Mémoire d'accord, une partie défenderesse n'est pas censée devoir attendre que la partie plaignante verse au dossier sa première communication pour être informée des infractions spécifiques aux règles de l'OMC qu'elle a prétendument commises.⁶⁴ En conséquence, puisque la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes n'"indiqu[ait] [pas] les mesures spécifiques en cause", le Groupe spécial devait rejeter les allégations que celles-ci ont formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture.⁶⁵

Les **Communautés européennes** répondent ce qui suit:

4.147 Les États-Unis demandent que le Groupe spécial rejette les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture au motif que celles-ci n'ont pas spécifié les produits agricoles concernés. Ils allèguent que, comme cet accord n'interdit pas les subventions à l'exportation d'une manière générale, mais seulement si elles dépassent certaines limites, l'article 6:2 du Mémoire d'accord exige que les produits concernés soient spécifiés. Ils prétendent que "c'est comme si les Communautés européennes accusaient les États-Unis d'enfreindre les dispositions de l'article II:1 du GATT de 1994 sans spécifier le produit ou la consolidation tarifaire en question".

4.148 Les Communautés européennes ne partagent pas ce point de vue. L'article 6:2 du Mémoire d'accord exige que soient indiqués la mesure spécifique des États-Unis qui est en cause et le fondement juridique de la plainte. La mesure en cause en l'espèce est le régime FSC et le fondement juridique de la plainte est l'infraction aux dispositions de l'Accord sur l'agriculture. Cette situation n'est pas comparable à une violation d'une consolidation tarifaire en ce sens que, dans ce cas, la mesure (le droit appliqué) porte sur un produit particulier.

4.149 Les Communautés européennes se plaignent que le régime FSC est susceptible d'entraîner un contournement des engagements de réduction contractés dans le cadre de l'Accord sur l'agriculture. Les quatre produits ont été mentionnés comme étant des exemples concrets de cas où cela pourrait se produire, ainsi qu'elles l'ont expressément indiqué au paragraphe 168 de leur première communication écrite.

4.150 La principale raison pour laquelle les Communautés européennes mentionnent ces exemples tient à ce qu'elles invoquent le renversement de la charge de la preuve prévu à l'article 10:3 de

⁶⁴ Bien entendu, même cette formulation postule que la première communication des Communautés européennes, par opposition à une communication ultérieure de celles-ci, établit l'objet de la présente procédure. Il se peut que les Communautés européennes ajoutent des produits agricoles additionnels à leurs allégations dans le cours ultérieur de la procédure. Qu'il suffise de dire que, à ce stade, étant donné que les Communautés européennes ne se sont pas conformées à l'article 6:2, ni les États-Unis ni ce groupe spécial ne savent qu'elle est toute la portée ou la portée finale de leurs allégations au titre de l'Accord sur l'agriculture.

⁶⁵ Dans leur deuxième communication au Groupe spécial, les États-Unis font observer ce qui suit: Afin de clarifier les choses à l'intention du Groupe spécial, les États-Unis confirment que, à la lumière du débat qui a eu lieu lors de la première réunion du Groupe spécial, ils ont retiré leur exception concernant le fait que les Communautés européennes n'avaient pas indiqué les produits agricoles *non inscrits sur leur Liste*. Ils continuent cependant de soutenir que le fait que les Communautés européennes n'ont pas indiqué, dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial, les produits agricoles *inscrits sur leur Liste* était contraire aux dispositions de l'article 6:2 du Mémoire d'accord.

l'Accord sur l'agriculture pour ces produits et qu'elles voulaient limiter la charge incombant aux États-Unis à ces quatre produits seulement qu'ils exportent vers les Communautés européennes.

4.151 La conclusion des Communautés européennes concernant l'Accord sur l'agriculture contient une erreur et est peut-être ambiguë. Elle serait plus claire si elle avait le libellé suivant:

"Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de constater que, en maintenant les exonérations d'impôt et les règles spéciales de fixation administrative

4.155 Cela étant, ce dont il faut tenir compte ce ne sont pas les "besoins" des Communautés européennes aux fins de la procédure, mais plutôt le fait que les considérations de base touchant à la régularité de la procédure donnaient aux États-Unis le droit de savoir avec certitude, à compter de la date à laquelle les Communautés européennes ont versé au dossier leur première communication, celles des mesures qu'ils appliquaient que les Communautés européennes contestaient.⁶⁹

ensemble de dispositions législatives qu'elles ont présenté comme étant le "régime FSC". C'est aussi le cas de la prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale. Les Communautés européennes ont expliqué en détail ce qu'est le régime FSC, comment il fonctionne et qu'il a été institué en vertu des articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis. Elles ont également indiqué de nombreuses autres dispositions de la législation des États-Unis qui s'y rapportent. Il est erroné de dire que les Communautés européennes n'ont pas indiqué les "mesures connexes". Elles peuvent fournir une liste de dispositions y relatives si le Groupe spécial le désire.

4.160 La demande des États-Unis tendant à ce que les mesures en cause en l'espèce se limitent aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis doit être rejetée.

B. Q

l'attribution d'un crédit d'impôt au titre des impôts payés ou exigibles à l'étranger sur les revenus de source étrangère.⁷⁴ Le système fiscal des États-Unis est généralement considéré comme original parce qu'il impose les revenus des citoyens américains où qu'ils soient dans le monde.⁷⁵ En revanche leur système d'imposition des sociétés est analogue à celui des autres pays.

4.164 Pour définir les sociétés considérées comme nationales à des fins fiscales, le Code des impôts des États-Unis se fonde sur le principe - purement formel - de la nationalité⁷⁶, en vertu duquel les "sociétés américaines" sont des sociétés organisées conformément à la législation fédérale, des États ou du District of Columbia.

4.165 Une société américaine qui réalise des opérations à l'étranger par l'intermédiaire d'une société étrangère constituée séparément ne paie pas l'impôt américain sur les gains de source étrangère de la société étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis⁷⁷ tant que ces gains ne sont pas rapatriés sous la forme de dividendes ou sous une autre forme (principe du "report"). Ce principe incite les contribuables à investir dans les juridictions où la fiscalité est faible, en bénéficiant d'un report illimité et, en pratique, d'une exonération de l'impôt sur le revenu tant qu'ils ne rapatrient pas leurs bénéfices. Pour éviter les abus, plusieurs exceptions à la règle du report ont été prévues pour certains types de revenus de source étrangère mobiles ou faiblement imposés. L'exception qui est importante pour comprendre le régime FSC est énoncée dans les dispositions de la sous-partie F du Code des impôts relatives aux sociétés étrangères contrôlées.⁷⁸ Ces dispositions exigent que les actionnaires américains de sociétés étrangères contrôlées incluent dans leur revenu brut leur part au prorata du revenu non distribué desdites sociétés, ce qui prive ces actionnaires des avantages du report.⁷⁹ La plupart des autres pays développés ont une législation analogue. Les revenus des FSC obtenus à l'exportation sont exemptés de ce régime.⁸⁰

4.166 Il y a double imposition quand les revenus d'un contribuable sont imposés à la fois dans le pays source et dans le pays de résidence, pour des périodes identiques. De nombreux pays ont pris des dispositions unilatérales pour éviter ou limiter la double imposition. De plus, les pays membres de l'OCDE et de nombreux pays non membres ont conclu des conventions bilatérales pour supprimer la double imposition, empêcher la fraude fiscale et garantir un traitement non discriminatoire. Les conventions fiscales évitent la double imposition en répartissant entre les deux pays concernés le droit d'imposer les différentes catégories de revenus. En général, un revenu qui peut être imposé dans le

⁷⁴ Voir la déposition de M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, page 3 (pièce n° 2 des Communautés européennes).

⁷⁵ L'imposition des revenus des personnes physiques obtenus n'importe où dans le monde, quel que soit leur lieu de résidence, est pratiquée aussi par les Philippines et la Bulgarie.

⁷⁶ Article 7701 a) 4) du Code des impôts.

⁷⁷ Voir l'article 882 du Code des impôts (Impôt sur les revenus des sociétés étrangères ayant un lien avec une activité commerciale aux États-Unis).

⁷⁸ Articles 951 à 964 du Code des impôts. Les autres exceptions se trouvent dans les dispositions du Code concernant les sociétés holding étrangères à capital privé (articles 551 à 558), les sociétés d'investissement étrangères (articles 1246 et 1247) et les sociétés étrangères d'investissement passif (articles 1291 à 1297).

⁷⁹ Voir la déposition de M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international au Département du Trésor, page 5 *et seq.* (pièce n° 2 des Communautés européennes).

⁸⁰ Voir les articles 951 e) et 954 d) du Code des impôts et les explications données dans la déposition de M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, page 11 (pièce n° 2 des Communautés européennes).

pays source ne peut pas l'être dans le pays de résidence qui évite la double imposition soit en exonérant ce revenu (principe dit de la neutralité par rapport à l'entrée de capitaux) soit en accordant une déduction pour l'impôt acquitté à l'étranger (principe de la neutralité par rapport à la sortie de capitaux). Ces deux méthodes sont décrites aux articles 23A et 23B du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

4.167 Les règles établies par les États-Unis pour éviter la double imposition des revenus s'inspirent du "principe de la neutralité par rapport à l'exportation de capitaux"⁸¹, en vertu duquel la décision d'investir localement ou à l'étranger ne devrait pas être influencée par des considérations de fiscalité locale ou étrangère; autrement dit, l'investisseur américain devrait payer le même impôt total (aux États-Unis et à l'étranger) sur l'ensemble de ses revenus, quelle que soit leur source. Ces règles accordent un crédit d'impôt étranger pour les impôts payés à l'étranger sur les revenus de source étrangère qui sont imposables aux États-Unis. Cela évite ou élimine effectivement l'imposition multiple en permettant aux contribuables américains de déduire, dans certaines limites, le montant du crédit d'impôt de l'impôt sur le revenu qu'ils devraient normalement acquitter aux États-Unis sur leurs revenus de source étrangère.⁸² Comme la fraction exonérée des revenus des FSC n'est pas imposable aux États-Unis, l'impôt payé à l'étranger sur ces revenus ne peut pas donner lieu à un crédit d'impôt.

4.168 L'application de certaines règles pour déterminer la source des revenus à imposer est évidemment un élément essentiel de cette réglementation. L'élaboration de règles en la matière est très importante pour les pays qui prélèvent l'impôt car les contribuables sont toujours fortement enclins à les manipuler afin de faire passer des revenus imposables de source nationale pour des revenus non imposés de source étrangère. Le Code des impôts édicte un ensemble détaillé de règles pour déterminer la source des revenus.⁸³ D'après ces règles, qui servent aussi pour l'attribution de déductions, les revenus sont d'abord classés par catégorie selon leur nature et leur type, pour être ensuite caractérisés comme des revenus de source américaine ou de source étrangère.⁸⁴ Les revenus actifs, qui sont définis comme étant "effectivement liés à une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis", sont imposés sur une base nette, tandis que les revenus passifs le sont sur une base brute, principalement par un mécanisme de retenue à la source.

4.169 Ces règles sont importantes pour comprendre le régime FSC parce que la technique employée pour exonérer une partie de leurs revenus de l'impôt américain consiste à considérer ceux-ci comme "des revenus de source étrangère qui ne sont pas effectivement liés à l'exercice d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis"⁸⁵, alors qu'ils le seraient sans cela, et à exonérer ensuite la société mère de l'impôt sur les dividendes imputables à ces revenus.⁸⁶

⁸¹ Voir l'explication donnée dans la déposition de M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, page 2 (pièce n° 2 des Communautés européennes).

⁸² Voir les articles 901 *et seq.* du Code des impôts et les explications données dans la déposition de M. Joseph J. Guttentag (pièce n° 2 des Communautés européennes).

⁸³ Voir les articles 861 à 865 du Code des impôts.

⁸⁴ Les différentes catégories de revenus sont notamment les intérêts, les dividendes, les loyers et redevances, la rémunération de services personnels et le produit de la vente de biens immobiliers et mobiliers.

⁸⁵ Voir l'article 921 a) du Code des impôts.

⁸⁶ Articles 926 et 245 c) du Code des impôts. Voir l'explication donnée dans la déposition de M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, page 11 (pièce n° 2 des Communautés européennes).

Mise en place des sociétés américaines de ventes à l'étranger

4.170 Afin de promouvoir les exportations des États-Unis à un moment où le déficit commercial se creusait⁸⁷, le gouvernement Nixon a établi en 1971 la législation sur les sociétés américaines de vente à l'étranger (DISC)⁸⁸, dans le cadre d'une "nouvelle politique économique". La Loi initiale, intitulée "Loi de 1971 sur la réduction du déficit"⁸⁹, visait à stimuler les exportations tout en limitant autant que possible la perte de recettes fiscales.

4.171 Les DISC sont des sociétés américaines dont les revenus proviennent d'opération d'exportation. Elles doivent être constituées en sociétés aux États-Unis et 95 pour cent au moins de leurs recettes brutes doivent être des recettes d'exportation remplissant les conditions requises. Une partie de ces revenus obtenus à l'exportation bénéficie d'un report de l'impôt américain sur les sociétés. Dans le cadre du régime DISC, les bénéfices de la société DISC sont imposés non pas du chef de la société, mais du chef de ses actionnaires lorsqu'ils ont été ou sont réputés avoir été distribués. La société est censée distribuer tous les ans une fraction de ses revenus, laquelle est soumise de ce fait à l'impôt courant, dont sont redevables les actionnaires. En général, l'impôt sur la partie restante du revenu imposable de la société peut être reporté jusqu'à ce que i) les revenus soient effectivement distribués aux actionnaires, ii) un actionnaire vende des titres de la société, iii) la société soit liquidée, iv) les actions de la société soient distribuées, échangées ou vendues, v) la société ne puisse plus être admise au bénéfice du régime DISC, ou vi) le bénéfice du régime DISC prenne fin ou soit révoqué. Une société DISC est généralement une filiale américaine à 100 pour cent d'une société américaine de sorte que les bénéfices distribués ou réputés avoir été distribués par elle sont imposables du chef de la société mère et, éventuellement du chef des actionnaires s'ils sont distribués à des personnes physiques.

4.172 Le régime DISC conférait des avantages fiscaux supplémentaires par le biais de règles spéciales de fixation des prix de cession entre sociétés apparentées et de règles en matière de crédit aux producteurs. La possibilité de choisir entre deux méthodes d'imputation des revenus permettrait d'attribuer à la société DISC des bénéfices plus importants que ceux qu'elle aurait réalisés normalement dans des conditions de libre concurrence. Ainsi une part substantielle des bénéfices de la société mère était imputée à la société DISC.

4.173 Comme chacun sait, les Communautés européennes se sont élevées contre l'adoption de la législation DISC et ont obtenu qu'elle soit considérée comme une subvention à l'exportation illicite, et déclarée contraire à l'article XVI:4 du GATT de 1947.⁹⁰ Le rapport sur cette question a été adopté en décembre 1981 en même temps que les rapports relatifs à trois plaintes déposées par les États-Unis à

⁸⁷ Voir, par exemple, l'introduction de l'article juridique intitulé *The Making of an Export Subsidy: DISCs and FSCs in compliance with the GATT*, de Leif Weizman, publié dans "World Competition" Law Review, Vol. 12, 1989, n° 3, pages 57 et 58. Le premier rapport du Trésor sur les FSC (pièce n° 4 des Communautés européennes) dit que "face à la contraction de l'excédent commercial observée pendant des années, le Congrès a mis en place le programme DISC en 1971 dans le but de stimuler les exportations (première phrase de la section intitulée "Detailed Description of the FSC Program", chapitre 2, page 3). Il y a évidemment différentes façons d'évaluer la balance commerciale.

⁸⁸ Maintenant codifiée dans les articles 991 à 997 du Code des impôts.

⁸⁹ Voir la note de bas de page 1 relative à l'extrait du document intitulé *General Explanation of the Revenue Provisions of the Tax Reform Act 1984* (pièce n° 6 des Communautés européennes), établi par la Commission mixte de la fiscalité. Publié dans "Federal Taxes", 17 janvier 1985.

⁹⁰ Rapport du Groupe spécial "*États-Unis – Législation fiscale*" (DISC), L/3851, adopté les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S23/107, page 125.

titre de rétorsion contre trois États membres des Communautés européennes. Ces rapports ont été adoptés par le Conseil du GATT avec un texte de conciliation libellé comme suit:

"Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général. Il est également entendu que l'article XVI, paragraphe 4, exige que les prix soient fixés dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire que les prix des produits dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis au même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. En outre, l'article XVI, paragraphe 4, n'interdit pas l'adoption de mesures destinées à éviter la double imposition des revenus de source étrangère."⁹¹

4.174 Bien que les États-Unis aient affirmé que leur législation DISC était compatible avec le Texte de conciliation, ils étaient isolés; de plus, lors des négociations commerciales multilatérales sur le Code des subventions, les exonérations et reports d'impôts au titre des exportations ont été désignées comme constituant des subventions prohibées au titre du point e) de la Liste exemplative annexée au Code des subventions du Tokyo Round.

4.175 Bien que les États-Unis n'aient jamais admis officiellement que le régime DISC était contraire au GATT, le gouvernement Reagan a décidé de régler cette question qui contrariait les relations commerciales des États-Unis en mettant en place le régime FSC et en modifiant la législation DISC pour qu'elle prévoie le prélèvement d'intérêts sur les paiements d'impôts reportés. De plus, les avantages du régime DISC ont été limités aux sociétés relativement petites dont le revenu imposable pouvait être imputé à des recettes d'exportation ouvrant droit à ce régime d'un montant maximal de 10 millions de dollars.

La législation FSC

Introduction

4.176 Il ressort de l'extrait du document intitulé *General Explanation of the Revenue Provisions of the Tax Reform Act 1984*, établi par la Commission mixte de la fiscalité⁹² (pièce n° 6 des Communautés européennes) que la législation FSC⁹³ devait fonctionner de la même façon que la législation DISC⁹⁴, tout en étant plus défendable au regard du GATT. Il y a quelques différences techniques importantes entre les deux législations, mais l'effet économique du régime FSC, à savoir la promotion des exportations de produits fabriqués aux États-Unis, et les moyens d'atteindre cet objectif, c'est-à-dire les exonérations de l'impôt sur le revenu, étaient identiques. Ce point de vue est

⁹¹ IBDD, S28/121.

⁹² Publié dans "Federal Taxes", 17 janvier 1985.

⁹³ La législation est maintenant codifiée dans les articles 921 à 927 du Code des impôts (pièce n° 1 des Communautés européennes).

⁹⁴ Voir, en particulier, "Explanation of Provisions", section C.1 *in fine* page 1043, *General Explanation of the Revenue Provisions of the Tax Reform Act 1984*, pièce n° 6 des Communautés européennes.

corroboré par un certain nombre d'articles de juristes indépendants⁹⁵, qui considèrent, comme les Communautés européennes, que le régime FSC est contraire aux règles de l'OMC.⁹⁶

4.177 Les Communautés européennes, entre autres, n'ont jamais admis que la législation FSC était compatible avec le GATT et elles l'ont toujours contesté. Le 8 novembre 1983, elles ont entrepris une démarche auprès du Représentant des États-Unis pour les questions commerciales internationales.⁹⁷ Le Congrès le savait pertinemment lorsqu'il a adopté la législation FSC dans le cadre de la Loi de 1984 sur la réforme fiscale.⁹⁸ Les Communautés européennes ont officiellement réservé leurs droits au Conseil du GATT⁹⁹ et, le 26 mars 1985, elles ont tenu des consultations formelles avec les États-Unis au titre de l'article XXII du GATT, au sujet de la législation FSC. L'Australie, le Canada, la Finlande, le Japon, la Nouvelle-Zélande, la Suède et la Suisse ont participé à ces consultations (voir plus loin).

4.178 La législation FSC est bien résumée dans le document constituant la pièce n° 3 des Communautés européennes, présenté par le Cabinet du Conseiller principal pour le commerce international du Département du commerce des États-Unis. Ce document est destiné à donner aux exportateurs américains un "aperçu des incitations fiscales accordées aux FSC" pour "les revenus obtenus à l'exportation". Il sert de base, dans une large mesure, à l'exposé qui suit, mais il sera fait référence aussi au texte législatif figurant dans la pièce n° 1 des Communautés européennes et à d'autres sources.

4.179 De plus, deux ensembles de règlements relatifs aux FSC ont été publiés dans le Registre fédéral des États-Unis, le 12 décembre 1984. L'un, présenté sous la forme de questions et de réponses, contient d'autres conditions générales ainsi que des définitions, et l'autre précise les

Définition d'une FSC

4.180 Une FSC est une société créée ou organisée dans certains pays étrangers ou possessions des États-Unis afin de bénéficier d'une exonération d'impôt aux États-Unis pour une partie des gains de la FSC provenant de la vente ou de la location-vente de biens destinés à l'exportation¹⁰⁰, c'est-à-dire de:

- ? tout bien;
- ? fabriqué, cultivé ou extrait aux États-Unis;
- ? par une personne autre qu'une FSC;
- ? vendu, mis en location-vente ou loué en vue d'être utilisé hors des États-Unis;
- ? dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés ne dépasse pas 50 pour cent.

Conditions d'établissement

4.181 Une FSC peut être établie par des fabricants, des intermédiaires à l'exportation ou des groupements d'exportateurs, par exemple des sociétés de vente à l'exportation. Elle peut agir en qualité de principal, achetant et vendant pour son propre compte, ou en qualité d'agent à la commission. Elle peut être apparentée à un fabricant ou opérer en tant que négociant ou courtier indépendant.

4.182 L'établissement d'une FSC est soumis à certaines conditions fondamentales¹⁰¹, dont la principale est qu'elle soit établie dans une possession américaine ou dans un pays étranger ayant l'agrément des États-Unis pour avoir conclu avec eux un accord d'échange d'informations.¹⁰² La plupart des FSC sont établies dans des pays où elles ne sont pas imposées (et qui prélèvent seulement une taxe de franchise et des droits de licence annuels minimes).

4.183 Tw (L'établissements) 131 li pré D /6 Tf Éta 1711 Drer ayant 340 un nt (personne autre pmanits ion ou 1 102 titution d'un 92 es

- ? les dividendes, les frais juridiques et comptables, les salaires du personnel et les émoluments des administrateurs doivent être prélevés sur un compte bancaire étranger.

Conditions concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger

4.185 Deux conditions doivent être remplies en ce qui concerne les processus économiques qui se déroulent à l'étranger:

- ? la FSC doit participer au processus de vente;
- ? la FSC doit engager un pourcentage minimal de frais directs à l'étranger.

4.186 La FSC, ou son agent, doit remplir ces deux conditions pour que les revenus qu'elle tire d'une transaction ou d'une série de transactions à l'exportation soient exonérés d'impôt.

Participation au processus de vente

4.187 La première condition concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger est que la FSC, ou son agent, participe, hors des États-Unis, à l'une des opérations suivantes dans les transactions à l'exportation:

- ? démarchage (autre que la publicité);
- ? négociation;
- ? passation des contrats.

4.188 En règle générale, il suffit que la FSC participe à l'une de ces trois activités pour bénéficier de l'exonération d'impôt. Toutefois, si elle veut recourir aux règles spéciales de fixation administrative des prix (voir plus loin), la FSC, ou son agent, doit mener toutes les activités liées à la vente, dans la mesure où elles ont lieu. Seule l'activité qui donne droit à l'exonération doit se dérouler hors des États-Unis.

4.185 la première condition concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger est que la FSC participe à l'une des opérations suivantes dans les transactions à l'exportation.

Importance des conditions exigeant que la gestion des FSC et les processus économiques aient lieu à l'étranger

4.191 Pour limitées qu'elles soient, les conditions exigeant que la gestion des FSC et les processus économiques aient lieu à l'étranger sont indispensables pour donner un semblant de justification au régime FSC. Mais ces conditions sont purement fictives.

4.192 Il est facile de se conformer aux conditions concernant la gestion à l'étranger en organisant des réunions par téléphone et en confiant les tâches administratives à une société de services du pays où la société est enregistrée.

4.193 Bien qu'une FSC doive supporter les frais afférents aux "processus économiques qui se déroulent à l'étranger", elle n'est pas obligée d'exécuter elle-même les opérations. Elle peut charger un agent de le faire et n'importe quelle entité peut agir en qualité d'agent, qu'elle soit apparentée (société mère ou filiale) ou non (banque, société fiduciaire, société de vente à l'exportation ou cabinet d'experts-comptables établi dans la juridiction étrangère).

4.194 Il existe même des logiciels et des sociétés de services informatiques qui facilitent les tâches administratives des FSC, dont les dépenses de fonctionnement ne dépasseraient pas 2000 dollars par an.¹⁰⁴

4.195 Le caractère fictif des FSC est décrit en détail dans l'ouvrage intitulé "Fantasy Islands". D'après les auteurs, quelque 3 600 FSC sont officiellement établies dans les îles Vierges américaines, mais aucune n'est visible. L'une des plus importantes n'emploie que sept personnes. En fait, d'après eux, le travail effectif est toujours exécuté aux États-Unis.

4.196 Les charges liées à l'exploitation d'une FSC sont encore allégées par des dispositions spéciales en faveur des "petites FSC". Ce qui distingue une petite FSC, c'est que les recettes d'exportation brutes ouvrant droit à l'exonération d'impôt sont limitées à 5 millions de dollars, et qu'elle n'a pas à se conformer aux conditions exigeant que la gestion et les processus économiques aient lieu à l'étranger. Pour pouvoir appliquer les règles administratives de fixation des prix, une petite FSC doit se charger elle-même de la passation des contrats, des processus économiques et de la gestion. Mais elle n'est pas tenue de mener ces activités à l'étranger. Les petites FSC représentent 48 pour cent de l'ensemble des FSC.

4.197 De plus, aux États-Unis, il est fréquent que les États, les autorités régionales, les associations professionnelles ou les entreprises privées parrainent des "FSC détenues en commun" pour le compte de leurs sociétés, de leurs membres ou de leurs clients. Une FSC peut être détenue en commun par au plus 25 exportateurs "actionnaires" non apparentés qui s'associent pour réduire les coûts tout en bénéficiant pleinement de l'avantage fiscal. Chaque exportateur-actionnaire détient une catégorie particulière d'actions et chacun conduit ses propres affaires comme à l'accoutumée. Le Département du commerce des États-Unis délivre à ces FSC des certificats d'exportation qui permettent aux exportateurs de participer à des opérations d'exportation communes avec d'autres sociétés américaines. Les exportateurs certifiés sont pratiquement à l'abri de toute action antitrust de la part du gouvernement fédéral ou des États.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Source: Article de David Wallace paru dans South Florida Business Journal, le 24 février 1997, sous le titre "Foreign Sales Corporations: A Middleman that Offers Tax Savings".

¹⁰⁵ Cette immunité est conférée par le certificat d'exportation délivré par le Département du commerce conformément à la Loi de 1982 sur le commerce d'exportation.

Implantation des FSC

4.198 Le caractère artificiel du régime FSC est attesté aussi par le fait que la plupart des FSC sont établies dans des possessions américaines et que les autres se trouvent dans des pays où elles sont expressément exonérées d'impôt.

4.199 D'après les données du Trésor des États-Unis¹⁰⁶, 74 pour cent des FSC sont implantées dans des possessions américaines et 66 pour cent sont établies dans les îles Vierges américaines.

4.200 Le fait que les FSC sont installées dans des possessions américaines mérite d'être souligné car il montre qu'elles n'ont en fait aucun caractère "étranger".

4.201 Les FSC sont concentrées dans les îles Vierges américaines, territoire organisé et non incorporé, qui est administré par l'Office des affaires territoriales et internationales du Département de l'intérieur, et qui a un député à la Chambre des représentants.

4.202 La législation fiscale des îles Vierges américaines figure dans le Code des impôts des États-Unis, dont l'article 932 dispose que les îles Vierges sont considérées comme faisant partie des États-Unis aux fins de la détermination des obligations fiscales des citoyens ou résidents américains ayant des sources de revenu aux îles Vierges.

4.203 D'après la Loi du 12

partant n'est pas imposée aux États-Unis; cette partie est désignée par l'expression "revenus à l'exportation exonérés".¹⁰⁹ La partie restante est imposable du chef de la FSC. Les dividendes que la FSC verse à l'actionnaire (d'ordinaire le fournisseur apparenté) sur les revenus exonérés et non

4.212 La seconde règle de fixation administrative des prix autorise la FSC à considérer 1,83 pour cent du total des recettes brutes provenant de la transaction à l'exportation comme revenus de source étrangère, jusqu'à concurrence de 46 pour cent du montant total des revenus à l'exportation. Cette règle dispose en outre que 15/23^{ème} (environ 65 pour cent) des revenus de la FSC réalisés à l'exportation sont exonérés d'impôt aux États-Unis. Elle prévoit donc l'exonération de près de 30 pour cent (46% x 15/23^{ème}) du total des revenus à l'exportation obtenus dans la transaction.

4.213 En général, la première règle se traduit par une économie d'impôt plus importante si la marge bénéficiaire sur la transaction est supérieure à 8 pour cent et la seconde si la marge bénéficiaire est inférieure à 8 pour cent. De plus, une FSC peut regrouper les transactions par contrat, client ou ligne de produit afin de maximiser l'économie d'impôt qu'elle réalise.

Avantages des règles de fixation administrative des prix

4.214 Il a été dit que l'utilisation d'ordinateurs et de logiciels accroît les avantages fiscaux obtenus par le biais des FSC. La pièce n° 8 des Communautés européennes est un article de "Tax Notes International", intitulé *A FSCful of Dollars: Maximizing FSC Benefits through Transaction Level Pricing*¹¹⁴, qui montre que la marge de manœuvre laissée par les règles de fixation administrative des prix, et en particulier la possibilité de les appliquer à différents groupes de transactions, peuvent accroître considérablement les avantages fiscaux.

Conditions à remplir pour bénéficier des règles de fixation administrative des prix

4.215 Les règles de fixation administrative des prix sont établies exclusivement pour les transactions des FSC. Elles sont applicables sur la base de chaque transaction et elles peuvent donner des résultats très différents de ceux que l'on obtiendrait en fixant les prix selon le principe de la libre concurrence conformément à l'article 482.

4.216 Une FSC peut appliquer les règles de fixation administrative des prix pour une transaction dans laquelle elle-même ou son agent réalise toutes les activités liées à la vente, dans la mesure où elles ont lieu, conformément aux deux conditions suivantes relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger:

- la "participation au processus de vente"; et
- les "frais directs".

4.217 La FSC, ou son agent, doit satisfaire à ces deux conditions pour que les revenus provenant d'une transaction à l'exportation soient exonérés d'impôt. Toutefois, elle n'est pas tenue d'exécuter toutes ces opérations hors des États-Unis pour bénéficier des avantages que procurent les règles de fixation administrative des prix.

4.218 De même, une petite FSC n'est pas tenue d'accomplir des processus économiques à l'étranger pour pouvoir bénéficier du statut de FSC. Toutefois, dans la mesure où ces processus ont lieu, la petite FSC, ou son agent, doit les accomplir pour pouvoir recourir aux règles de fixation administrative des prix.

¹¹⁴ Pages 197 à 203, 15 juillet 1996.

Importance des règles de fixation administrative des prix

4.219 Les règles de fixation administrative des prix sont extrêmement avantageuses car les bénéfices qui seraient attribués aux FSC en vertu des règles d'application générale énoncées à l'article 482 du Code des impôts seraient très faibles, compte tenu de leur rôle limité. Leur intérêt est d'autant plus grand qu'elles peuvent être appliquées *a posteriori* sur la base de chaque transaction. De ce fait, cette méthode est employée pour la grande majorité des transactions des FSC.

4.220 D'après la déposition que M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international au Département du Trésor a faite devant la Commission de finances du Sénat le 21 juillet 1995 (pièce n° 2 des Communautés européennes), "presque toutes les FSC qui traitent avec une partie apparentée, que ce soit des sociétés à la commission ou des sociétés d'achat et de vente, déterminent leurs revenus à l'exportation selon l'une des deux règles de fixation administrative des prix".¹¹⁵

Analyse du régime FSC d'un point de vue fiscal

Introduction

4.221 Il est utile d'examiner brièvement le régime FSC d'un point de vue fiscal. Le but du régime est d'exempter les FSC des dispositions fiscales normalement applicables énoncées dans le Code des impôts pour les bénéfices provenant de l'exportation de produits américains. Les principales exemptions prévues figurent dans les dispositions suivantes du Code:

Premièrement, les "revenus réalisés à l'exportation" par les FSC sont exclus du champ des dispositions de la sous-partie F du Code des impôts concernant les sociétés étrangères affiliées, en vertu desquelles ces revenus seraient normalement imposés aux États-Unis en tant que revenus de la société mère (articles 951 e) et 954 d) et e)).

Deuxièmement, les "revenus à l'exportation exonérés" des FSC sont considérés comme des "revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" et sont, par conséquent, exonérés de l'impôt américain qui serait normalement exigible (article 921 a)). Cet article exonère effectivement ces revenus de l'impôt prélevé, conformément à l'article 882 a) 1), sur les revenus des sociétés étrangères qui "ont un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis", et les exemptent des règles de l'article 864 d'après lesquelles ils seraient considérés normalement comme des revenus de source américaine.

Troisièmement, la société mère de la FSC peut déduire la totalité des dividendes versés par la FSC (qui sont ainsi exonérés d'impôt) sur "les gains ou bénéfices imputables à des revenus réalisés à l'exportation" (article 245 c)). L'article 926 a) dispose que les dividendes distribués par la FSC à sa société mère sont considérés comme provenant initialement de gains et bénéfices imputables à des revenus réalisés à l'exportation, ce qui renforce l'exonération.

4.222 Toutefois, le principal avantage économique que le régime FSC procure aux exportateurs découle des règles de fixation administrative des prix énoncées à l'article 925 du Code. Ces règles, qui figuraient à l'origine dans la législation sur les DISC, ont été reprises dans le régime FSC afin de maintenir le niveau des avantages. (En fait, celui-ci a été relevé par suite du passage d'un système de report d'impôt à un système d'exonération.) Il convient d'expliquer l'importance de ces dispositions.

Fixation des prix de cession

4.223 Il est généralement admis par les autorités fiscales que des règles spéciales doivent régir le transfert des bénéfices entre contribuables et entre juridictions par le biais des prix de cession. Il s'est développé un consensus international sur la démarche à suivre à cet égard, qui trouve son expression dans les *Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* ("les Principes"), figurant dans la pièce n° 11 des Communautés européennes.

4.224 Les règles de fixation administrative

fiscale américaine (IRS), et n'est pas laissé au choix du contribuable. *Par définition*, le résultat obtenu de cette façon doit être le prix de pleine concurrence applicable à la transaction considérée.

4.231 En revanche, l'article 925 du Code permet au contribuable de choisir entre deux méthodes fondées sur une formule fixe, à la place du résultat qui serait obtenu conformément à l'article 482 (s'il remplit les conditions pertinentes applicables aux FSC). Le fait que le contribuable peut *choisir* une variante – qui n'est pas soumise à l'approbation de l'IRS pour ce qui est de sa conformité au principe de la libre concurrence compte tenu des faits et des circonstances – signifie qu'il est possible d'obtenir un résultat qui s'écarte de ce principe.

4.232 L'article 925 dispose même que le prix de cession doit être fixé de manière à ce que la FSC puisse obtenir un revenu imposable "n'excédant pas le montant *le plus élevé*" obtenu par l'application de chacune des règles de fixation administrative des prix et de l'article 482 (pas d'italique dans l'original). Les mots en italique montrent que le législateur avait l'intention de permettre au contribuable de choisir la solution la plus avantageuse pour lui.

4.233 En fait, l'article 482 a pour effet de fixer un "plafond" à l'impôt effectivement dû aux États-Unis, et non un "plancher", comme l'ont suggéré des membres de la Chambre des représentants pour tenter de justifier le régime FSC.

4.234 En conséquence, la possibilité d'appliquer des règles spéciales de fixation administrative des prix en vertu de l'article 925 du Code des impôts constitue une dérogation manifeste au principe de la libre concurrence énoncé à l'article 482.

Les formules ne donnent pas un résultat proche du résultat normal de l'activité économique des FSC

4.235 La seule raison d'être des règles spéciales de fixation administrative des prix énoncées à l'article 925 du Code des impôts est qu'elles doivent assurer le même niveau d'exonération que le régime DISC. Elles ne sont pas fondées sur l'activité économique des FSC.

4.236 Le champ des activités économiques des FSC est très étendu, allant des produits agricoles à diverses activités industrielles (notamment, produits alimentaires, produits chimiques, matériel électrique, matériel de transport). Les recettes brutes et les revenus imposables générés par chacune de ces activités pendant la durée du cycle de vie sont très différents. Il est peu probable qu'un agent qui exporte des produits agricoles espère obtenir un revenu normal représentant la même part des recettes totales qu'un agent qui exporte des locomotives. Il en va de même en ce qui concerne le revenu imposable combiné. Les règles spéciales de fixation administrative des prix énoncées à l'article 925 du Code des impôts ne peuvent pas donner un prix suffisamment proche du prix de pleine concurrence dans situations aussi diverses dans le temps.

4.237 De plus, le fait qu'il est possible de choisir entre les deux formules dans chaque transaction est contraire aussi aux conditions de fixation des prix entre un agent exportateur et un fournisseur indépendant. Il est inconcevable qu'un fabricant indépendant laisse le choix à l'agent/distributeur, surtout pour chaque transaction. En termes mathématiques, la méthode de répartition des bénéfices n'est avantageuse pour la FSC que si la marge bénéficiaire totale de la FSC et du fournisseur atteint 8 pour cent.¹¹⁹ Même si une marge de 1,83 pour cent pour la FSC seule représentait une

¹¹⁹ Mathématiquement parlant, cela tient à ce que, si l'on multiplie 1,83 pour cent par les recettes brutes d'exportation, on obtient un revenu à l'exportation de 23 pour cent si la marge bénéficiaire est de 8 pour cent. (RE = RBE x marge bénéficiaire (p). 1,83% x RBE = 23% x (p x RBE). Par conséquent, $p = 1,83/23 = 0,0795652173913 = 8\%$) (approximativement).

approximation raisonnable du résultat obtenu selon le principe de pleine concurrence pour les fonctions économiques assurées quand la marge bénéficiaire totale est inférieure à 8 pour cent, on ne voit pas très bien pourquoi la FSC aurait la possibilité d'opter pour une marge sans cesse croissante en utilisant l'autre formule quand la marge totale dépasse 8 pour cent.

4.238 Outre ces arguments d'ordre général, l'utilisation de données sectorielles de ce genre est exclue par les Principes OCDE, qui stipulent que "... le rendement moyen de l'activité ne peut en

mentionné plus haut, qui indique que les entreprises utilisent des logiciels qui leur permettent de tirer profit autant que possible des différences entre les méthodes.

4.245 Les États-Unis ont laissé entendre que leurs règles spéciales de fixation administrative des prix étaient simplement un "régime de protection"¹²², prévu dans les Principes OCDE.

4.246 Les Principes OCDE critiquent les "régimes de protection"¹²³ et concluent qu'ils "ne sont généralement pas compatibles avec l'application de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence"¹²⁴ et que "des régimes dérogatoires en faveur de certaines catégories de contribuables pour la détermination des prix de transfert ne sont généralement pas jugés souhaitables et la mise en place de régimes de protection n'est donc pas recommandée".¹²⁵

4.247 Les Principes OCDE reconnaissent que les régimes de protection peuvent être un moyen de faciliter le respect des obligations pour les petites entreprises. Mais cela n'est pas le but des FSC. Les règles de fixation administrative des prix prévues dans le régime FSC ne s'appliquent pas seulement aux petites entreprises; elles s'appliquent à toutes les entreprises, quelle que soit leur taille.

Conclusion

4.248 La législation sur les FSC permet aux entreprises de calculer leurs prix de transfert *a posteriori* – ce qui est l'opposé de ce qui se passerait en situation de pleine concurrence, où les parties à une transaction conviennent généralement des conditions de la transaction avant qu'elle n'ait lieu.

4.249 Les règles spéciales de fixation administrative des prix sont un élément essentiel du régime FSC. Elles visent à permettre aux contribuables de maximiser les bénéfices revenant aux FSC et, partant, les avantages découlant du régime. **Ce n'est donc pas véritablement une méthode de "fixation des prix"; c'est plutôt un mécanisme permettant de transférer des bénéfices d'une société à une autre.** La fixation des prix en situation de pleine concurrence est dictée non par des considérations de ce genre, mais par les réalités économiques et commerciales.

Effets économiques du régime FSC

Introduction

4.250 Quand la législation sur les FSC a été adoptée, il était prévu (article 804 a) de la Loi de 1984 sur la réforme fiscale) que le Département du Trésor présenterait des rapports [périodiques] sur le fonctionnement et les effets de cette législation, comme il le faisait auparavant pour le régime DISC. En fait, il n'existe que deux rapports dont l'un, publié en janvier 1993, porte sur la période du 1^{er} janvier 1985 au 30 juin 1988 (pièce n° 4 des Communautés européennes), et l'autre, publié en novembre 1997 porte sur la période du 1^{er} juillet 1992 au 30 juin 1993 (pièce n° 5 des Communautés européennes).

¹²² Section IV.E, paragraphes 4.94 à 4.123 des Principes OCDE, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹²³ Voir, en particulier, les paragraphes 4.103 b), 4.104, 4.105, 4.106, 4.107, 4.120, dernière phrase, 4.121 et 4.123 des Principes OCDE, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹²⁴ Paragraphe 4.121 des Principes OCDE, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹²⁵ Voir la dernière phrase du paragraphe 4.123 des Principes OCDE, pièce n° 11 des Communautés européennes.

4.251 Les renseignements ci-après sur les effets économiques du régime FSC reposent en grande partie sur ces données très insuffisantes. Pour obtenir des données plus récentes, il faut consulter des sources non officielles, dont certaines sont citées en tant que pièces.

4.252 Une source déjà mentionnée est l'article intitulé *A FSCful of Dollars: Maximizing FSC Benefits through Transaction Level Pricing*, paru dans le numéro du 15 juillet 1996 de "Tax Notes

Ventilation des avantages du régime FSC entre les différents secteurs

4.258 Les produits manufacturés représentent la majeure partie des exportations effectuées par le canal des FSC. Sur la base des "recettes brutes" des FSC, ils ont représenté en 1992 136 287 millions de dollars sur un total de 152 milliards de dollars. Les produits non manufacturés et les services, y compris les produits agricoles, ont représenté cette année-là 15 747 millions de dollars.¹³²

4.259 En 1992, les principales catégories de produits exportés étaient les suivantes:

	Recettes brutes en millions de dollars
<u>Produits manufacturés:</u>	
Matériel non électrique	29 758
Produits chimiques	29 285
Matériel électrique	21 121
Matériel de transport	18 125
Autres	37 998
Total partiel	136 287
<u>Produits non manufacturés et services:</u>	
Produits agricoles	8 116
Autres produits non manufacturés	7 631
Total partiel	15 747
Total	152 034

Effets des FSC sur le commerce

4.260 Les avantages que le régime FSC confère aux exportateurs américains leur permettent de vendre leurs produits à un prix plus bas et de les commercialiser de façon plus agressive que si ce régime n'existait pas. Comme cela est dit dans le rapport du Trésor de 1997, "le programme FSC encourage les exportations en réduisant le taux d'imposition des revenus réalisés à l'exportation"¹³³ (page 10).

4.261 Dans ses rapports de 1992 et 1997, le Trésor a évalué l'effet de stimulation des exportations du programme FSC. Cet effet dépend de trois facteurs:

- ? l'importance de l'économie d'impôts pour les exportateurs;
- ? la sensibilité de l'offre à l'exportation à la variation des prix à l'exportation (élasticité de l'offre¹³⁴); et
- ? la sensibilité de la demande extérieure de produits d'exportation américains à la variation du prix de ces produits (élasticitéLes -0.1553 Tc 2.5w (valuation amériom3its (D 0.255 Tc.0
4.29 11.25 -bilit ue d'export/F 329 11.25 - du 1831 de 16407et 1997, S. Holik94 Tw9 export/F 129
(pa(4.29 11.25 -bilit ue) Tj 818D0 Tw rt du41. Holik PTw 3.2 747

4.262 Dans le rapport pour la période du 1^{er} juillet 1992 au 30 juin 1993, qui est le plus récent dont disposent les Communautés européennes, il est dit, au chapitre 4, que "globalement, le programme FSC a entraîné une augmentation des exportations des États-Unis estimée à 1,5 milliard de dollars environ en 1992". Cette estimation repose sur un modèle économétrique complexe qui tient même compte du fait que les exportations supplémentaires générées par le régime FSC entraînent une hausse du cours du dollar, ce qui tend à réduire les exportations dans les secteurs où il n'est pas possible de recourir à des FSC. Malgré l'accroissement des importations résultant de cet effet sur le taux de change, l'effet global du régime FSC sur la balance du commerce des marchandises des États-Unis a été estimé à 0,6 milliard de dollars. Son effet dans chaque secteur est indiqué dans le tableau 4.1 de la page 15 de la pièce n° 5 des Communautés européennes. Depuis, les FSC se sont multipliés et le régime a été étendu à de nouveaux secteurs comme les logiciels, de sorte que l'incidence globale sur la balance du commerce des marchandises doit maintenant être beaucoup plus importante. Cet avantage commercial global est évidemment la conséquence des nombreux effets bénéfiques produits au niveau de chaque transaction à l'exportation.

4.263 Le gain annuel global à l'exportation procuré à l'industrie américaine en 1987 et en 1992 est estimé, respectivement, à 1,2 et 1,5 milliard de dollars. L'accroissement total des exportations suscité par les FSC depuis leur création en 1985 peut donc être estimé approximativement à 20 milliards de dollars.

4.264 D'après le rapport du Trésor publié en 1997, les secteurs où le gain à l'exportation a été le plus important étaient les suivants en 1992:

	Millions de dollars
? Matériel non électrique	700
? Matériel électrique	700
? Instruments scientifiques	170
? Bois	130
? Produits chimiques	100

Coût de l'établissement d'une FSC

4.265 L'activité d'une FSC hors des États-Unis n'est soumise qu'à quelques conditions. Les frais d'enregistrement et d'exploitation effectifs d'une telle société ne dépassent généralement pas 2 000 dollars par an.¹³⁵ De plus, pour réduire les frais d'administration, jusqu'à 25 sociétés américaines peuvent s'associer pour établir une FSC. La plupart des exportateurs opérant dans le cadre du régime FSC ont recours à des FSC prestataires de services au lieu d'établir des opérations locales. La plupart des FSC opèrent dans des pays ou territoires où l'impôt est faible ou inexistant.

Comparaison des DISC et des FSC

4.266 Il a déjà été dit précédemment que le régime FSC était destiné à remplacer la législation de 1971 sur les DISC tout en étant fonctionnant de manière équivalente. Cette législation s'inscrivait dans le cadre d'une "nouvelle politique économique". Le Congrès voulait stimuler les exportations tout en limitant autant que possible la moins-value fiscale. Les bénéfices réalisés par les DISC n'étaient pas imposés et les actionnaires payaient l'impôt au prorata lorsque les revenus étaient rapatriés. Ces derniers étaient alors traités comme des revenus de source étrangère, de sorte que les actionnaires avaient droit à un crédit d'impôt. L'impôt en résultant pouvait être reporté indéfiniment.

¹³⁵ Voir l'article de David Wallace dans le numéro du 24 février 1997, DU South Florida Business Journal, pièce n° 9 des Communautés européennes, qui cite Robert Thornton de Export FSC International Ltd.

Ce système encourageait les exploitations en réduisant le taux d'imposition effectif des revenus obtenus à l'exportation.

4.267 Les chiffres dont on dispose montrent que, comme le souhaitait le Congrès, les programmes DISC et FSC offrent à peu près les mêmes incitations fiscales. Dans le rapport du Trésor sur le fonctionnement et l'effet des DISC entre 1981 et 1983, le coût budgétaire du programme en 1982 et 1983 est estimé, respectivement, à 1,5 et 1,24 milliard de dollars. Ce coût est du même ordre de grandeur que le coût du programme FSC calculé par le Trésor pour 1992, à savoir 1,3 milliard de dollars (voir plus haut).

Arguments juridiques

Le régime FSC constitue une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC

Définition d'une subvention

4.268 La notion de subvention aux fins de l'Accord SMC est définie à l'article 1.1 de l'Accord. Le passage pertinent aux fins du présent différend est le suivant:

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

a) 1)

? le droit accordé à la société mère de déduire intégralement les dividendes versés par

Si la FSC réalisait une transaction à l'importation pour le compte de sa société mère ou vendait les produits de sa société mère à un client aux États-Unis, au lieu d'effectuer une transaction à l'exportation, aucune fraction du revenu provenant de la transaction ne serait considérée comme un "revenu à l'exportation exonéré", et son revenu serait imposé aux États-Unis. La possibilité d'effectuer la transaction à l'exportation au bénéfice du régime FSC entraînerait l'abandon de recettes publiques par rapport aux transactions à l'importation ou intérieures équivalentes assujetties à l'impôt.

Si un fabricant vendait ses produits sur le marché intérieur ou les exportait directement sans passer par une FSC, aucune fraction de son bénéfice ne serait exonérée d'impôt et l'impôt perçu serait plus élevé. Le recours à une FSC entraîne donc l'abandon de recettes publiques.

4.278 Comme cela est expliqué dans la déposition de M. Joseph J. Guttentag (pièce n° 2 des Communautés européennes)¹³⁷, il y a des cas où, en raison de sa situation fiscale (de crédits d'impôt étranger excédentaires non utilisés résultant d'autres transactions), la société mère peut avoir intérêt à exporter directement, plutôt que par l'intermédiaire de la FSC.

4.279 Les cas où il est plus avantageux d'exporter directement sont exceptionnels. Mais en tout état de cause, cela n'empêche pas que les exonérations fiscales en faveur des FSC constituent une subvention dans la plupart des cas où elles entraînent l'abandon de recettes publiques et confèrent un avantage. Les exportateurs ont le choix, ce qui n'est pas le cas dans les transactions qui ne sont pas admises au bénéfice du régime FSC, comme les transactions intérieures ou les transactions à l'importation.

Règles de fixation administrative des prix

4.280 L'application de règles spéciales de fixation administrative des prix aux transactions des FSC aggrave l'abandon de recettes publiques résultant des exonérations fiscales et implique une contribution financière supplémentaire des pouvoirs publics sous la forme de recettes abandonnées par rapport à ce qui se passerait si les règles normales de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 du Code des impôts devaient être appliquées.

4.281 Pour calculer ses bénéfices, une FSC a le choix entre les règles de fixation des prix de cession d'application générale énoncées à l'article 482 du Code, et les règles spéciales de "fixation administrative des prix" énoncées à l'article 925 du Code, si elle remplit les conditions stipulées à l'article 925 c). L'application de ces règles et, en particulier, le fait qu'elles peuvent être appliquées au gré du contribuable, *a posteriori* et selon la transaction, si elles donnent un résultat plus favorable, entraînent une réduction des recettes fiscales par rapport à ce qui se passerait si ces règles n'existaient pas. Il y a donc abandon de recettes publiques.

4.282 Le montant des recettes abandonnées par suite de l'application des règles de fixation administrative des prix correspond à la différence entre l'impôt supplémentaire qui serait perçu si l'article 482 était appliqué de la même façon que pour toutes les autres transactions entre sociétés apparentées et l'impôt qui est effectivement perçu quand les règles spéciales de fixation administrative des prix sont appliquées. (La plupart des FSC utilisent exclusivement ces règles.)¹³⁸

4.283 Le gouvernement des États-Unis a lui-même calculé l'effet du régime FSC sur les recettes fiscales. D'après le rapport du Trésor publié en 1997, "le coût budgétaire du programme FSC est

¹³⁷ Voir les pages 11 et 12 de la pièce n° 2 des Communautés européennes.

¹³⁸ Voir la déposition de M. Joseph J. Guttentag, pièce n° 2 des Communautés européennes, page 11.

estimé à 1 380 millions de dollars pour l'année civile 1992".¹³⁹ Il a en outre estimé que ce coût atteindrait plus de 2 000 millions de dollars en 1997. Cette estimation est fondée sur la méthodologie normale du gouvernement des États-Unis et elle suppose que les bénéficiaires des FSC seraient normalement imposés du chef de la société mère. Elle correspond donc au montant des recettes abandonnées du fait de l'existence des FSC.

4.284 Cette estimation s'appuie sur des données d'il y a cinq ans. Étant donné que les FSC se sont multipliées et qu'elles sont exploitées de façon de plus en plus ingénieuse pour obtenir l'exonération des bénéfices réalisés à l'exportation¹⁴⁰, il est probable que les recettes effectivement abandonnées sont aujourd'hui beaucoup plus importantes.

Un avantage est conféré

4.285 Dans la présente affaire, il est évident qu'un avantage est conféré sous la forme d'un avantage financier accordé aux FSC et à leurs sociétés mères par les deux subventions identifiées précédemment (les exonérations fiscales prévues dans le cadre du régime FSC proprement dit et les règles spéciales de fixation administrative des prix), puisque les recettes abandonnées par les États-Unis sont égales au montant des impôts que les FSC et leurs sociétés mères n'ont pas à payer, montant qui reste en leur possession et dont elles tirent profit.

4.286 Étant donné que le régime FSC est un artifice fiscal, on pourrait arguer que les FSC n'existeraient pas en l'absence des exonérations fiscales et que cela réduit l'avantage conféré. Toutefois, l'existence d'un avantage en dépit de ces coûts est attestée par le fait que les FSC ne sont pas obligatoires et ne sont donc utilisées que lorsqu'elles procurent un avantage.

4.287 L'existence des règles spéciales de fixation administrative des prix confère un avantage supplémentaire. L'application de ces règles réduit les coûts car elles sont plus sûres et nécessitent moins de tractations avec l'administration fiscale. Un avantage supplémentaire découle donc de cette plus grande certitude (régime de protection).

4.288 L'avantage conféré par les subventions FSC se traduit par un avantage en matière de prix pour les produits exportés, ce qui entraîne une augmentation globale des exportations de produits américains.

Spécificité

4.289 L'article 1.2 de l'Accord SMC dispose que seules les subventions spécifiques sont assujetties aux dispositions des Parties D.

Les subventions FSC sont subordonnées en droit aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1

4.296 Tant les exonérations fiscales proprement dites que la majoration de leur montant résultant de l'application des règles de fixation administrative des prix dépendent de l'existence et du montant des "revenus à l'exportation exonérés" des FSC (c'est-à-dire de leurs revenus non imposables). Ces revenus ne peuvent provenir que de l'exportation de produits américains. Les recettes fiscales abandonnées et l'avantage conféré augmentent avec chaque transaction à l'exportation portant sur des produits américains, et ils n'augmentent pas si les transactions ne remplissent pas les conditions requises (transactions intérieures ou à l'importation). Les transactions intérieures ne peuvent bénéficier ni des exonérations fiscales ni des avantages découlant de l'application des règles spéciales de fixation administrative des prix.

4.297 Les "revenus à l'exportation exonérés", définis à l'article 923 a) 1), dépendent des "revenus réalisés à l'exportation", définis à l'article 923 b), lesquels dépendent eux-mêmes des "recettes brutes d'exportation", définies à l'article 924 a), qui sont les "recettes brutes d'une FSC provenant de la vente, de l'échange ou de toute autre forme de cession de biens d'exportation" ou de "la location-vente ou de la location de biens d'exportation destinés à être utilisés par le preneur hors des États-Unis".¹⁴³

4.298 Les "biens d'exportation" sont définis à l'article 927 a) du Code des impôts comme étant des biens:

"A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une personne autre qu'une FSC,

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

C) dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent."

4.299 En conséquence, seuls les revenus provenant de l'exportation de produits américains remplissent les conditions requises pour bénéficier des exonérations d'impôt et des règles spéciales de fixation administrative des prix. Il est difficile d'imaginer un cas plus flagrant de subordination en droit à l'exportation.

Point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC

"Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs¹⁴⁴ ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales".¹⁴⁵

4.302 Les exonérations fiscales prévues dans le cadre du régime FSC ont toutes les caractéristiques stipulées au point e). Ce sont:

- des exonérations
- accordées spécifiquement au titre des exportations
- d'impôts directs
- dus par des entreprises industrielles ou commerciales.

4.303 Comme cela est expliqué plus haut, le régime FSC exonère de l'impôt aux États-Unis une partie des revenus des FSC réalisés à l'exportation et les dividendes versés sur ces revenus à la société mère. La subvention découlant de l'application des règles spéciales de fixation administrative des prix accroît l'exonération et constitue donc aussi en soi une exonération. De plus, le fait que cela doit être considéré comme une exonération (voire comme une remise) d'impôts directs est confirmé par la note de bas de page 59 relative au point e), où il est dit que "[L]es Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumises à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de

¹⁴⁴ Aux fins du présent accord:

- l'expression "impôts directs" désigne les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière;
 - l'expression "impositions à l'importation" désigne les droits de douane, autres droits, et autres impositions fiscales non énumérées ailleurs dans la présente note, qui sont perçus à l'importation;
 - l'expression "impôts indirects" désigne les taxes sur les ventes, droits d'accise, taxes sur le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée, impôts sur les concessions, droits de timbre, taxes de transmission, impôts sur les stocks et l'équipement, et ajustements fiscaux à la frontière, ainsi que toutes les taxes autres que les impôts directs et les impositions à l'importation;
 - les impôts indirects "perçus à des stades antérieurs" TD -0no16 Tw .n (importation" d brailes n,) Tj 0 -11.2
 - l
 - i
 - l
 -
- impositions

"Décision du Conseil de 1981"). Cette décision autorisait en fait la France, la Belgique et les Pays-Bas à maintenir leurs systèmes fiscaux favorisant les exportations sans leur apporter de modification majeure, et établissait clairement un critère de territorialité sur lequel les États-Unis se sont basés pour mettre leur régime fiscal en conformité avec les disciplines du GATT en matière de subventions. Pour mettre fin à la controverse sur les DISC, le Congrès des États-Unis a décidé, en 1984, de remplacer le régime DISC par le régime FSC, qu'il avait élaboré avec soin pour qu'il soit conforme à toutes les règles commerciales.

Le système fiscal des États-Unis

4.314 Les États-Unis imposent généralement les revenus perçus dans le monde entier. Ils prélèvent l'impôt sur la totalité des revenus des résidents et sur les revenus des non-résidents perçus sur leur territoire. Toutes les sociétés américaines, entre autres contribuables, sont assujetties à l'impôt sur le revenu. Étant donné que la résidence des sociétés est déterminée à des fins fiscales, sur la seule base du lieu où elles sont enregistrées, une société américaine est définie comme étant une société régie par les lois de l'un des 50 États ou du District of Columbia.¹⁴⁸ Les sociétés américaines sont imposées sur la totalité de leurs revenus, quel que soit le lieu où ils sont perçus et qu'ils proviennent ou non d'une succursale étrangère.

4.315 En revanche, les États-Unis ne prélèvent généralement pas d'impôt direct sur tous les revenus des sociétés étrangères perçus hors de leur territoire. Les sociétés étrangères sont définies comme étant toutes des sociétés qui ne répondent pas aux critères applicables aux sociétés américaines, c'est-à-dire les sociétés établies en dehors des 50 États et du District of Columbia¹⁴⁹, y compris les sociétés établies dans les possessions américaines.

4.316 L'exonération de l'impôt direct aux États-Unis des revenus de source étrangère des sociétés étrangères s'applique même aux filiales étrangères de sociétés américaines, dont les revenus ne sont généralement imposés que lorsqu'ils sont transférés à la société mère sous forme de dividendes. La période d'exonération entre le moment où ces revenus sont perçus par la filiale et le moment où ils sont transférés à la société mère aux États-Unis est appelée "report" dans le système fiscal américain.

4.317 Pour empêcher l'évasion fiscale, les États-Unis ont adopté une série de dispositions "antireport" qui constituent des exceptions ciblées à la norme générale et qui répondent à des préoccupations particulières. L'une de ces dispositions est la sous-partie F du Code des impôts, qui limite les avantages du report pour certains types de revenus réalisés par certaines filiales étrangères à 100 pour cent de sociétés américaines.¹⁵⁰

Systèmes fiscaux des pays européens

4.318 À la différence des États-Unis, de nombreux pays européens imposent les revenus, au moins en partie, selon le principe de la territorialité. Dans la mesure où ils procèdent ainsi, seuls les revenus provenant d'une activité économique menée sur le territoire de la juridiction fiscale sont assujettis à l'impôt. Dans le cadre des systèmes fiscaux territoriaux, le pays d'origine n'impose généralement pas les revenus perçus hors du territoire de la juridiction fiscale, que l'activité économique soit menée par une société nationale ou par une société étrangère.¹⁵¹ L'exonération des revenus provenant d'activités économiques extraterritoriales peut s'appliquer aussi aux revenus tirés de la vente de marchandises exportées à partir du pays d'origine, que ces revenus soient ou non imposés à l'étranger, dans certains cas.

4.319 Par conséquent, contrairement à un système d'imposition mondial comme celui des États-Unis, le système fiscal de nombreux pays européens accorde un traitement plus favorable aux

¹⁴⁸ Article 7701 a) 4) du Code des impôts (copie jointe en tant que pièce n° 12 des États-Unis).

¹⁴⁹ Article 7701 a) 4) et 9) du Code des impôts (copie jointe en tant que pièce n° 12 des États-Unis).

¹⁵⁰ Code des impôts, article 951. Voir la pièce n° 1 des Communautés européennes.

¹⁵¹ Dans le cas d'une société étrangère, les revenus de la société sont exonérés ainsi que les bénéfices distribués à la société mère sous forme de dividendes.

exportateurs de biens et de services. Cela tient à ce que les systèmes territoriaux ou de type territorial n'imposent pas les revenus provenant d'activités menées hors du territoire de l'autorité fiscale dans le cadre d'une transaction à l'exportation.

l'exportation des succursales étrangères ou des filiales de vente à l'étranger des entreprises industrielles nationales, ce qui constituait un traitement plus favorable que le régime DISC, lequel prévoyait simplement un report d'impôt.

4.325

étranger où ces processus ont lieu est faible; et 3) cela peut constituer une subvention à l'exportation si cet avantage n'est pas accordé de la même façon pour les revenus imputables à des activités intérieures. Comme cela est expliqué plus loin, le Conseil du GATT a pour l'essentiel rejeté ces arguments.

La Décision du Conseil de 1981

4.328 La France, la Belgique et les Pays-Bas n'ont pas accepté les constatations les concernant, affirmant en substance que les règles du GATT n'avaient jamais été établies dans l'intention d'interdire tel ou tel système fiscal ou d'exiger l'imposition des revenus de source étrangère.¹⁵⁷ Les États-Unis, quant à eux, ont refusé d'accepter la constatation au sujet du régime DISC si le Conseil n'adoptait pas les conclusions du groupe spécial concernant les pratiques fiscales européennes. Les parties sont finalement convenues d'adopter les quatre rapports en même temps qu'un texte de conciliation repris, dans une décision du Conseil et infirmant pour l'essentiel, le raisonnement du groupe spécial. Cette décision était libellée comme suit:

Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général. Il est également entendu que l'article XVI, paragraphe 4, exige que les prix soient fixés dans des conditions de libre concurrence, c'est-à-dire que les prix des produits dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis au même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. En outre, l'article XVI, paragraphe 4, n'interdit pas l'adoption de mesures destinées à éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹⁵⁸

4.329 À la suite de l'adoption des rapports, le Président a noté que la décision du Conseil "ne signifie pas qu'il soit interdit aux parties qui souscrivent à l'article XVI, paragraphe 4, d'imposer les bénéfices réalisés sur les transactions effectuées au-delà de leurs frontières, mais seulement qu'*elles ne sont pas tenues de le faire*."¹⁵⁹

4.330 Ainsi, la Décision du Conseil de 1981 énonçait trois règles de droit fondamentales qui permettaient l'exonération de certains revenus réalisés à l'exportation sans aller à l'encontre des règles du GATT interdisant les subventions:

- ? le pays exportateur ne doit pas nécessairement imposer les processus économiques qui se déroulent à l'étranger;
- ? les prix devraient être fixés conformément au principe de la libre concurrence;

¹⁵⁷ Les trois pays ont exposé leurs points de vue dans les communications suivantes: documents du GATT C/97/Rev.1 (21 mars 1977) et C/97/Add.1 (21 juillet 1977) (France); C/98 / (15 mars 1977) et C/98/Add.1 (21 novembre 1977) (Belgique); et C/99 (15 mars 1977) (Pays-Bas).

¹⁵⁸ *Législation fiscale*, IBDD, S28/121 (7-8 décembre 1981). Les États-Unis ont accepté d'adopter le rapport sur les DISC sans admettre que le régime DISC était contraire au GATT.

¹⁵⁹ *Id.* (pas d'italique dans l'original).

En vertu des règles du GATT, un pays ne doit pas imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent hors de son territoire. En conséquence, le Congrès a estimé que certains revenus provenant d'activités économiques qui se déroulent hors des États-Unis devraient être exonérés aux États-Unis pour assurer aux exportateurs américains un traitement comparable à celui dont les exportateurs bénéficient habituellement dans le cadre des systèmes d'imposition territoriaux.¹⁶³

4.334 Ainsi, en concevant le régime FSC, le Congrès cherchait un moyen d'exonérer une fraction des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger à l'occasion de transactions à l'exportation. Il faut garder à l'esprit cet objectif primordial pour comprendre et analyser convenablement le régime FSC.

Description du régime FSC

4.335 Le document intitulé "*General Explanation*" donne un aperçu fort utile des dispositions relatives aux FSC, comme suit:

La Loi dispose qu'une fraction des revenus réalisés à l'exportation par une société de ventes à l'étranger remplissant les conditions requises (FSC) sera exonérée de l'impôt fédéral sur le revenu. Elle autorise en outre une société américaine à déduire la totalité des dividendes distribués par la FSC et prélevés sur les gains imputables à certains revenus réalisés à l'exportation. L'impôt sur les sociétés n'est donc pas perçu sur une fraction de ces revenus.¹⁶⁴

4.336 Ainsi, une fraction des revenus à l'exportation des FSC est exonérée de l'impôt fédéral en étant considérée comme un revenu de source étrangère qui n'a pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis.¹⁶⁵ Ce traitement équivaut à l'exonération des revenus des succursales ou des filiales étrangères des sociétés françaises, belges ou hollandaises dans le cadre d'un système de type territorial. De plus, les actionnaires des FSC ont le droit de déduire la totalité des dividendes distribués, prélevés sur les gains et bénéfices imputables aux revenus d'exportation de la FSC. Cela équivaut à l'"exonération pour participation" généralement accordée par les systèmes fiscaux de type territorial, comme ceux de la France, de la Belgique et des Pays-Bas.

4.337 Le document "*General Explanation*" explique en outre qu'une exonération d'impôt est autorisée conformément aux règles du GATT:

uniquement si les processus économiques à l'origine des revenus se déroulent hors des États-Unis. Compte tenu de ces règles, la loi dispose qu'une FSC doit établir une présence à l'étranger, avoir une justification économique et mener les activités

¹⁶³ *General Explanation*, page 1042. Contrairement à l'affirmation des Communautés européennes (première communication des Communautés européennes, paragraphe 20), le régime FSC était conçu non pas pour être l'"équivalent fonctionnel" du régime DISC, mais plutôt pour remédier aux défauts allégués de ce dernier en instituant un système totalement différent qui serait compatible avec toutes les règles du GATT applicables. À cet égard, les tribunaux américains ont reconnu que le régime FSC était moins favorable aux entreprises que le régime DISC. Voir, par exemple, *McCoy Enterprises v. Commissioner*, 64 T.C.M. (CCH) 1449 (1992) (copie jointe en tant que pièce n° 16 des États-Unis).

¹⁶⁴ *General Explanation*, page 1042. Une description détaillée du régime FSC figure dans l'Appendice A de cette communication.

¹⁶⁵ Ce revenu est généralement exonéré en vertu de l'article 882 du Code des impôts. Voir la pièce n° 1 des Communautés européennes.

4.340 En fait, en adoptant les dispositions relatives aux FSC, le Congrès a établi des conditions supplémentaires plus rigoureuses que celles qui régissent généralement, en droit fiscal américain, la reconnaissance des sociétés étrangères. Bien que les États-Unis n'imposent normalement aucune condition en matière de gestion et de contrôle, notions sur lesquelles se fonde la reconnaissance de la légitimité des entités distinctes dans de nombreux systèmes fiscaux, une FSC est tenue par la loi d'avoir au moins un administrateur qui ne soit pas résident des États-Unis.¹⁷² De plus, les réunions de son conseil d'administration et de ses actionnaires doivent avoir lieu hors des États-Unis.¹⁷³ Une FSC doit aussi avoir son compte bancaire principal dans un pays étranger remplissant les conditions requises, et les dividendes, les frais juridiques et comptables, les salaires du personnel et les émoluments des directeurs doivent être prélevés sur des comptes bancaires détenus hors des États-Unis.¹⁷⁴

4.341 La loi confère aux FSC certaines caractéristiques d'un établissement permanent ou d'une succursale étrangère.¹⁷⁵ Les FSC ont toutes des frais administratifs réels, comprenant, au moins, les frais d'enregistrement et les frais comptables, judiciaires et de gestion.¹⁷⁶ Elles doivent déclarer elles-mêmes leurs revenus et payer elles-mêmes des impôts au gouvernement fédéral et à toute autre autorité fiscale compétente.¹⁷⁷ En fait, plusieurs décisions juridictionnelles rendues aux États-Unis ont confirmé que les FSC étaient de véritables sociétés étrangères aux fins de la fiscalité.¹⁷⁸

¹⁷² Article 922 a) 1) E) du Code des impôts.

¹⁷³ Article 924 c) 1) du Code des impôts.

¹⁷⁴ Article 924 c) 3) du Code des impôts.

¹⁷⁵ *Senate Print*, page 637.

¹⁷⁶ L'allégation des Communautés européennes selon laquelle les FSC sont des sociétés fictives parce que leurs frais de premier établissement sont relativement faibles est erronée. En fait, dans la plupart des cas, le coût d'établissement d'une société est relativement faible. Les Communautés européennes oublient de dire que les coûts d'exploitation effectifs d'une FSC sont importants.

¹⁷⁷ Il faut noter qu'une société constituée dans une possession américaine est généralement considérée comme une société étrangère en droit fiscal américain. Voir le Code des impôts, article 7701 a) 4 et 9). En fait, les îles Vierges américaines, où sont installées de nombreuses FSC, ont perçu plus de 68 millions de dollars d'impôts sur les FSC relevant de leur juridiction. Bien qu'elles soient une possession américaine, elles sont situées hors du territoire douanier des États-Unis et elles constituent une juridiction fiscale distincte, comme beaucoup de possessions et territoires des États membres des Communautés européennes.

¹⁷⁸ Certains États américains ont parfois tenté d'imposer les revenus étrangers des FSC en invoquant la thèse selon laquelle les FSC sont des sociétés fictives qui devraient être imposées comme s'il s'agissait d'opérations intérieures de leurs sociétés mères. Cette thèse a été réfutée par des tribunaux d'État et des organismes administratifs qui ont estimé que les FSC étaient de véritables sociétés étrangères sur lesquelles les États ne pouvaient pas exercer leur compétence fiscale. Voir, par exemple, *SLI International Corporation v. Crystal*, 236 Conn. 156 (27 février 1996) (copie jointe en tant que pièce n° 13 des États-Unis) (où il est dit qu'une société qui satisfait aux conditions fédérales applicables aux FSC a une véritable fonction économique et commerciale et se trouve dans un rapport de libre concurrence avec sa société mère et les autres filiales); voir aussi *Kimberly-Clark Corporation v. Wisconsin Department of Revenue*, 1994 Wisc. Tax LEXIS 13 (Wisconsin Tax Appeals Commission, 12 avril 1994) ("*Kimberly-Clark*") (copie jointe en tant que pièce n° 14 des États-Unis). De plus, selon la jurisprudence constante aux États-Unis, une entité constituée dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou autre doit être considérée comme une entité distincte. Par exemple, dans l'affaire *Hospital Corp. of America v. Commissioner*, 81 T.C. 520 (1983) (copie jointe en tant que pièce n° 15 des États-Unis), le tribunal fiscal des États-Unis a considéré la société des îles Caïmans en cause comme une entité distincte et lui a imputé des revenus en fonction des activités économiques menées hors des États-Unis.

4.342 Les réunions des administrateurs des FSC doivent se tenir conformément aux règles du pays dans lequel elles sont enregistrées. Elles doivent avoir lieu dans ce pays s'il prescrit que ces réunions doivent avoir lieu effectivement sur son territoire.¹⁷⁹ Les règles exigeant que les FSC observent ces prescriptions sont appliquées par les États-Unis par le biais de l'administration fiscale qui vérifie régulièrement les déclarations de revenus des FSC.

Une FSC doit être responsable de toutes les fonctions de distribution et doit les exécuter en grande partie hors des États-Unis

4.343 Une FSC doit se charger elle-même des processus économiques spécifiques liés à la transaction à l'exportation considérée, ou payer pour que quelqu'un d'autre s'en charge. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération d'impôt partielle, une FSC qui applique les règles de fixation administrative des prix doit réglementairement effectuer *toutes* les opérations de distribution afférentes à la transaction, les sous-traiter ou payer pour qu'elles soient effectuées.¹⁸⁰ C.1526 Tc 4.84011o4ej 234.75

location-vente ou une prestation de services. S'il s'agit d'une vente, la société mère américaine doit produire le produit ou le service qui fait l'objet de la transaction; la FSC n'est pas autorisée à le faire. La société mère peut choisir de vendre à la FSC le produit remplissant les conditions requises, qui est ensuite revendu par la FSC au client. La société mère peut aussi vendre directement au client, la FSC faisant alors office d'agent à la commission sans jamais être propriétaire du produit. S'il s'agit d'une location

l'étranger des sociétés industrielles dans le cadre des systèmes de type territorial. À l'instar de ces systèmes, le régime FSC exonère d'impôt les revenus perçus hors du territoire du pays d'origine.¹⁸⁸

4.350 Il faut noter enfin que les Communautés européennes exagèrent grandement l'importance et l'effet de la réduction d'impôt résultant du régime FSC. Au paragraphe 100 de leur première communication, elles citent exactement le rapport du Trésor de 1997 (pièce n° 5 des Communautés européennes) qui dit que le régime FSC a entraîné une réduction des recettes fiscales de 1 380 millions de dollars pour l'année civile 1992. Mais elles ne communiquent pas au Groupe spécial les données qui permettent de resituer ce chiffre dans son contexte. Précisément, la "dépendance" de 1 380 millions de dollars pour l'ensemble des FSC correspond à des recettes brutes de 152 263 millions de dollars pour la même période.¹⁸⁹ Exprimé sur une base *ad valorem*, le montant de cette "dépendance" représente 0,93 pour cent *ad valorem*.¹⁹⁰ Autrement dit, même à supposer, pour les besoins du débat, que le régime FSC constitue une subvention, tout "avantage" qu'il confère est inférieur à 1 pour cent *ad valorem*. De même, si les Communautés européennes citent correctement l'estimation du Trésor selon laquelle le régime FSC a entraîné une augmentation des exportations des États-Unis de l'ordre de 1,5 milliard de dollars en 1992¹⁹¹, elles oublient de dire que cette estimation correspondait à une augmentation en pourcentage de 0,3 pour cent seulement.¹⁹²

Le régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation

Introduction

4.351 Les Communautés européennes invoquent essentiellement deux arguments à l'appui de leur allégation selon laquelle le régime FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Premièrement, elles soutiennent que l'exonération d'impôt des FSC est en soi une subvention à l'exportation prohibée. Et deuxièmement, elles affirment que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention à l'exportation supplémentaire parce qu'elles réduiraient la charge fiscale qui serait normalement imposée, sans doute en attribuant aux FSC une part excessive des revenus. Le premier argument est erroné en droit; quant au second, non seulement il est juridiquement vicié, mais encore il n'est pas corroboré par les faits.

4.352 Les États-Unis répondent d'abord au premier argument des Communautés européennes, selon

indéfendable, en droit, parce qu'elle ignore la disposition spécifique de l'Accord SMC qui renferme la règle de droit déterminante applicable en l'espèce - à savoir la note de bas de page 59, et les principes du GATT en matière de subventions qui y sont énoncées. Cette note confirme que les revenus provenant d'une activité économique menée hors du territoire de l'autorité fiscale ne doivent pas être imposés et que la décision de ne pas les imposer ne constitue pas une subvention prohibée. Ce principe, qui date de l'époque où les subventions à l'exportation ont été interdites pour la première fois dans le cadre du GATT, et qui est énoncé dans la Décision de 1981 du Conseil du GATT qui fait autorité, indique clairement qu'une telle exonération d'impôt n'est pas contraire à l'article 3.1 a).¹⁹³ Le régime FSC a été expressément conçu pour exonérer les revenus provenant d'activités économiques

imputés à juste titre à des processus économiques se déroulant à l'étranger. Ce faisant, il cherchait à reproduire les caractéristiques d'un système fiscal territorial. Comme le système américain est fondé sur la résidence, il y est parvenu en recourant à une entité étrangère de bonne foi, la FSC, et 1) en exigeant que la FSC exécute elle-même ou fasse exécuter sous contrat à titre onéreux toutes les opérations de distribution afférentes aux exportations, dont une grande partie doit être effectuée hors des États-Unis, et 2) en portant au crédit de la FSC les processus économiques qui se déroulent effectivement à l'étranger dans une transaction à l'exportation, qu'elle s'en charge directement ou par l'intermédiaire d'un agent, y compris un fournisseur apparenté sous contrat.

4.357 Pour faire en sorte que les activités menées à l'étranger par les FSC et leurs fournisseurs apparentés justifient l'exonération d'impôt limitée accordée par le régime FSC, le Congrès a imposé toute une série de conditions applicables en liaison avec les règles de fixation administrative des prix. En particulier, la législation FSC:

- exige que les FSC soient des sociétés étrangères;
- exige que les FSC soient dirigées à l'étranger et mènent les activités prescrites hors des États-Unis;
- attribue aux FSC toutes les opérations de distribution et de vente (y compris les processus économiques qui se déroulent à l'étranger), même si elles sont effectuées à l'étranger par la société mère américaine;
- limite la part des revenus ou des bénéfices pouvant être attribuée aux FSC;
- considère, aux fins de l'exonération d'impôt des FSC, que seule une fraction des revenus imputables aux FSC peut être exonérée.

4.358 Ces dispositions, appliquées conjointement, permettent de déterminer de façon approchée - voire en les sous-estimant - les revenus imputables aux activités économiques menées à l'étranger. De plus, les règles applicables aux FSC ne se traduisent en aucun cas par une "économie notable" d'impôts exigibles sur les revenus imputables aux activités économiques menées *sur le territoire* des États-Unis.

4.359 Par conséquent, les dispositions relatives aux FSC concordent pleinement avec les règles énoncées dans la note de bas de page 9. De plus, voir TD 0.0038 Tc 0 Tw D 0.r fa ess r955 0

4.361 Le premier argument des Communautés européennes renferme une proposition implicite assez surprenante, à savoir que les règles de l'OMC *font obligation* aux Membres d'imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.¹⁹⁴ Toutefois, lorsqu'elles sont convenablement interprétées, les dispositions pertinentes de l'Accord SMC réfutent l'argument des Communautés européennes et indiquent clairement que l'exonération de certains revenus des FSC provenant de transactions à l'exportation n'est pas prohibée en soi. En fait, si les règles de l'OMC étaient telles que le prétendent les Communautés européennes, les systèmes d'imposition du revenu des membres des Communautés européennes seraient contraires à l'Accord SMC.

La note de bas de page 59 confirme le principe selon lequel les Membres de l'OMC ne doivent pas imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger

4.362 L'article 3.1 a) de l'Accord SMC dispose, dans la partie pertinente, que "les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées: a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I". L'Annexe I (Liste exemplative de subventions à l'exportation) précise quant à elle le sens de la disposition à laquelle elle se rapporte. La Liste exemplative, qui comprend 12 paragraphes, indique les pratiques qui sont ou ne sont pas visées par la prohibition énoncée à l'article 3.1 a). La note de bas de page 5 relative à cet article précise que les pratiques désignées dans la Liste exemplative comme *ne* constituant *pas* des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'article 3.1 a).

4.363 Par conséquent, une mesure est prohibée si elle est considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste exemplative et, inversement, elle n'est pas prohibée si elle n'est pas considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste. Il n'est pas nécessaire de faire une analyse plus poussée pour déterminer si une mesure est visée par l'article 3.1 a) en ce qui concerne les mesures mentionnées dans la Liste exemplative.

Les Communautés européennes ont allégué que l'application de l'article 3.1 a) en cause dans la présente affaire constitue un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits de l'Union européenne en tant qu'éléments de base.

L'exonération des revenus à l'exportation de l'Union européenne est applicable à l'exportation de la soufre FSC de destination étrangère. L'article 3.1 a) de l'Accord SMC concerne les mesures mentionnées dans la Liste exemplative.

4.364 Les Communautés européennes ont cité le point e) de la Liste exemplative à l'appui de leur argument selon lequel le régime FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée. Le point e) énonce la règle générale selon laquelle toute "exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... accordés spécifiquement au titre [des] exportations" constitue une subvention à l'exportation. Toutefois, la note de bas de page 59 relative au point e) en restreint la portée et indique clairement que l'exonération d'impôt direct des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.¹⁹⁵

4.365 La note de bas de page 59 énonce, entre autres, des règles générales pour l'imputation de revenus à des activités économiques menées hors du territoire de l'autorité fiscale. D'après la note, la répartition des bénéfices entre des parties liées doit se faire conformément au principe de la libre concurrence: "Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumises à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence." La note dispose en outre que les Membres peuvent "appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui pourraient contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation".

4.366 Les Communautés européenneTw (tran2a23ilfcDae, la) TTw (rmunau67oint) Tj 87 172.75 0 T0265 gén
La note de bas de page r1 Tc 148e.La .26de bab a f0976rtaors 258.318185 d74490 T0 gLa n95

Le principe qui sous-tend la note de bas de page 59 est un principe bien établi

4.367 Le principe qui sous-tend la note de bas de page 59, selon lequel les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas être imposés, est un principe bien établi qui reflète ce que pensent depuis longtemps les parties contractantes du GATT et les Membres de l'OMC, en particulier les pays européens. Non seulement les Membres se sont fondés sur ce principe, mais encore celui-ci a été au centre des propositions faites par différents pays lors de l'élaboration et de la modification de la liste exemplative. L'historique de la rédaction de la Liste, résumé ci-après, confirme que les Membres de l'OMC, comme, avant eux, les parties contractantes du GATT, n'ont jamais eu l'intention de faire en sorte qu'une décision d'exonérer des revenus imputables à des processus économiques ayant lieu à l'étranger soit considérée comme une subvention à l'exportation.

4.368 L'interdiction initiale des subventions à l'exportation était énoncée à l'article XVI:4 du GATT de 1947. Tel qu'il avait été rédigé à l'origine, l'article XVI ne traitait pas des subventions à l'exportation. En raison de cette lacune et d'autres lacunes importantes, les parties contractantes ont décidé de le renégocier et de le modifier. L'actuelle section B de l'article XVI, qui traite des subventions à l'exportation, a été ajoutée en 1955 et a généralement pris effet en 1957 pour les parties qui acceptaient les obligations en découlant.¹⁹⁷ Le nouveau paragraphe 4 de l'article révisé dispose que "à compter du 1^{er} janvier 1958, ou le plus tôt possible après cette date, les parties contractantes cesseront d'accorder directement ou indirectement toute subvention, de quelque nature qu'elle soit, à l'exportation de tout produit autre qu'un produit primaire ...".¹⁹⁸

4.369 Le 19 novembre.^{es}

GATT "n'interdit pas l'adoption de mesures destinées à éviter la double imposition des revenus de source étrangère". En confirmant sans équivoque que l'exonération des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée, la Décision du Conseil infirmait de fait certaines constatations du groupe spécial dans les affaires *Législations fiscales*.

4.378 Le point e) et la note de bas de page 59 de l'Accord SMC sont l'aboutissement de ces faits. En reprenant les termes employés dans le Code des subventions, les rédacteurs de l'Accord ont

du GATT modifié par le Code des subventions. La Décision doit au moins avoir plus de poids qu'une décision du Conseil consistant simplement à adopter un rapport de groupe spécial.²¹⁵

4.381 Il ne fait aucun doute que le Conseil du GATT voulait que sa décision ait un champ d'application plus vaste que les affaires particulières qui lui étaient soumises alors. En formulant sa décision, il a déclaré ce qui suit: "Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et *d'une manière générale*, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général." (pas d'italique dans l'original). Le Conseil a dit explicitement qu'il établissait un principe qui devait être appliqué non seulement dans les affaires examinées alors, mais aussi dans les affaires futures.

4.382 Il est évident que le premier argument des Communautés européennes – selon lequel l'exonération d'impôt des FSC constitue en soi une subvention à li

4.384 La note 59 vise à garantir que l'imputation des revenus à des activités économiques menées à

4.387 Plusieurs éléments de la note 59 sont importants pour analyser l'argument des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables dans le cadre du régime FSC. Premièrement, comme cela a déjà été dit, la note 59 renferme la règle fondamentale du GATT selon laquelle les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas être imposés. Deuxièmement, elle soumet l'application de cette règle à une discipline. Certains critères sont nécessaires pour s'assurer que seuls les revenus imputables à des processus qui se déroulent à l'étranger dans le cadre de transactions à l'exportation sont exonérés d'impôt. Sans cela, un Membre pourrait abuser du droit conféré par la note 59 en imputant indûment à ces processus des revenus qui sont en fait imputables à des activités menées sur le territoire national. Ainsi, dans la présente affaire, le principe de la libre concurrence énoncé dans cette note exige seulement que les règles de fixation administrative des prix permettent de répartir convenablement les revenus dans les transactions à l'exportation. Il a pour but non pas, comme le prétendent les Communautés européennes, de déterminer un prix effectif dans chaque transaction à l'exportation (comme ce serait le cas, par exemple, aux fins de l'évaluation en douane ou des procédures antidumping)²²¹, mais de garantir la répartition convenable des revenus entre les activités menées aux États-Unis (qui sont imposées par les États-Unis) et les activités menées à l'étranger (que les États-Unis peuvent exonérer d'impôt en conformité avec les règles de l'OMC).

4.388 Troisièmement, la note 59 autorise expressément les Membres de l'OMC à recourir à des méthodes de fixation administrative des prix pour répartir les revenus entre les processus économiques qui se déroulent dans le pays et à l'étranger. Elle dit en effet que "[t]out Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent régir les importations de produits originaires d'un autre Membre".²²¹ Elle ajoute que "les Membres de l'OMC sont encouragés à examiner les pratiques administratives ou autres qui peuvent régir les importations de produits originaires d'un autre Membre et à appeler l'attention de ce Membre sur ces pratiques".²²¹ Elle conclut en disant que "les Membres de l'OMC sont encouragés à examiner les pratiques administratives ou autres qui peuvent régir les importations de produits originaires d'un autre Membre et à appeler l'attention de ce Membre sur ces pratiques".²²¹ Elle conclut en disant que "les Membres de l'OMC sont encouragés à examiner les pratiques administratives ou autres qui peuvent régir les importations de produits originaires d'un autre Membre et à appeler l'attention de ce Membre sur ces pratiques".²²¹

économiques qui se déroulent dans le pays et à l'étranger soit conforme au principe de la libre concurrence et ne se traduise pas par une économie d'impôts "notable", qui n'est pas admissible.²²³

4.391 Enfin, la note 59 dit que "les prix ... dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers ... *devraient, aux fins de la fiscalité*, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence" (pas d'italique dans l'original). Étant donné que des parties agissant dans des conditions de libre concurrence peuvent s'entendre sur des prix très différents, il est admis, dans le domaine fiscal, que l'application du principe de pleine concurrence donne une fourchette ou une zone de prix.²²⁴ Les prix qui se situent dans cette fourchette sont conformes à ce principe et l'imputation des revenus qui tient compte de cette fourchette respecte les conditions de libre concurrence aux fins de la note 59.

4.392 Pour tenter de démontrer que les règles de fixation administrative des prix contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la note 59, les Communautés européennes invoquent les Principes OCDE et l'article 482 du Code des impôts. Du point de vue du droit et de l'interprétation des traités, ni les Principes OCDE ni la législation des États-Unis ne régissent le présent différend. Il n'y a rien dans la note 59, dans la Décision du Conseil de 1981 ou dans toute autre disposition de l'Accord SMC qui permette de dire que les Principes OCDE ou l'article 482 établissent une règle applicable à tous les Membres de l'OMC. En fait, si le Groupe spécial déclarait que les Principes OCDE sont la règle applicable pour déterminer si le principe de la libre concurrence énoncé dans la note 59 est respecté, il imposerait des normes de l'OCDE aux quelque 100 Membres de l'OMC qui n'ont pas accepté ces Principes. En agissant ainsi, il outrepasserait manifestement les pouvoirs qui lui sont conférés en vertu du Mémoire d'accord.²²⁵

4.393 De plus, tant les Principes que l'article 482 ont trait à la répartition des bénéfices entre entités apparentées dans des transactions particulières aux fins de l'administration fiscale.²²⁶ La règle de la

²²³ Les Communautés européennes soutiennent que le fait même que les règles de fixation administrative des prix réduisent le coût du respect des règles de fixation des prix de cession constitue une subvention à l'exportation. Première communication des Communautés européennes, paragraphe 142. Cette assertion surprenante et péremptoire pourrait dissuader d'améliorer l'efficacité de l'administration fiscale car elle laisse entendre que les mesures prises pour réduire la charge administrative imposée aux administrateurs et aux contribuables pourraient constituer une subvention aux termes de l'Accord SMC. En fait, les contribuables américains qui optent pour la "déduction forfaitaire" plutôt que pour les déductions détaillées qui demandent plus de travail (mais qui peuvent se traduire par une économie d'impôts) seraient étonnés d'apprendre qu'ils bénéficient ainsi d'une subvention.

²²⁴ Les Communautés européennes admettent ce point lorsqu'elles se réfèrent aux Principes OCDE et à l'article 482. Voir les Principes OCDE, paragraphe 1.45 ("la détermination des prix de transfert n'est pas une

note 59 a un but différent – faire en sorte que les pratiques administratives suivies par les Membres pour répartir des revenus entre des processus économiques qui se déroulent sur leur territoire et à l'étranger ne constituent pas une subvention pour les exportateurs en surestimant systématiquement la part des revenus imputée aux processus économiques ayant lieu à l'étranger de manière à permettre une "économie notable" d'impôts sur les revenus imputables aux processus économiques qui se déroulent *dans le pays*.²²⁷

4.394 Pour établir le bien-fondé de leur allégation selon laquelle les règles de fixation administrative des prix ne sont pas conformes au principe de la libre concurrence énoncé dans la note 59, les Communautés européennes doivent démontrer au moins que: 1) la répartition selon les règles FSC des revenus entre les processus économiques qui se déroulent dans le pays et à l'étranger ne

administrative des prix *ne s'applique que* si les conditions liminaires concernant les processus économiques qui

correspond pas aux résultats d'une répartition comparable entre entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence; et 2) cette répartition inadéquate se traduit par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Conformément aux principes déterminants de l'OMC, c'est le critère à respecter et le Groupe spécial devrait examiner uniquement si le régime FSC satisfait à ce critère.

4.395 En affirmant simplement que la répartition des revenus entre entités apparentées dans des transactions particulières peut être différente du résultat qui serait obtenu en application de l'article 482, les Communautés européennes ne s'acquittent pas de l'obligation qui leur incombe, en tant que partie plaignante, d'établir *prima facie* le bien-fondé de leur plainte au regard de la règle de droit applicable. En se concentrant sur une analyse des prix transactionnels entre sociétés distinctes, elles se méprennent complètement sur l'objectif et l'importance économiques du régime FSC. Le fait qu'elles ne se sont pas acquittées de cette obligation rend leur plainte irrecevable.

Les États-Unis ont conçu le régime FSC de manière à ce qu'il reproduise l'exonération territoriale autorisée par la note de bas de page 59 et respecte ainsi le principe de la libre concurrence énoncé dans cette note

4.396 Il n'est pas étonnant que les Communautés européennes n'aient pas pu établir *prima facie* le bien-fondé de leur allégation concernant les règles de fixation administrative des prix puisque, en établissant le régime FSC, le Congrès avait expressément pour objectif de faire en sorte que, dans les transactions à l'exportation, les revenus soient répartis de manière à exonérer ceux qui étaient imputables à des activités économiques menées à l'étranger, et non dans le pays, conformément aux règles du GATT, comme l'a expliqué la Commission mixte de la fiscalité:

Conformément aux règles du GATT, un pays ne doit pas nécessairement imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent hors de son territoire. Le Congrès a donc estimé que certains revenus imputables à des activités économiques menées hors des États-Unis devraient être exonérés d'impôt aux États-Unis de manière à assurer aux exportateurs américains un traitement comparable à celui dont bénéficient habituellement les exportateurs dans le cadre des systèmes d'imposition territoriaux.²²⁸

4.397 Le Comité a déclaré en outre que:

[e]n vertu des règles du GATT, l'exonération des revenus réalisés à l'exportation n'est
Communauima

4.410 L'autre méthode de fixation administrative des prix est la méthode fondée sur les recettes brutes, selon laquelle 1,83 pour cent des recettes brutes remplissant les conditions requises est imputé à la FSC. Dans ce cas, la question serait de savoir si les recettes brutes du distributeur non apparenté au fabricant-fournisseur sont de l'ordre de 1,83 pour cent, comme le prescrit cette règle.

4.411 À partir de ces points de référence, les Communautés européennes auraient pu tenter de démontrer que les règles de fixation administrative des prix reposent sur des hypothèses fausses concernant les bénéfices imputables aux distributeurs dans les transactions à l'exportation. Étant donné que les règles régissant les FSC exigent qu'elles soient responsables des fonctions de distribution dans les transactions à l'exportation, leur fonction est analogue à celle d'un distributeur indépendant.

4.412 Les Communautés européennes auraient pu utiliser les statistiques des revenus publiées annuellement par l'administration fiscale des États-Unis pour déterminer la part relative des bénéfices réalisés par des distributeurs indépendants et des fabricants non apparentés. Ces données agrégées, accessibles au public, auraient pu servir de base pour comparer les résultats effectifs avec la part de 23 pour cent du revenu imposable combiné qui est imputée aux FSC selon la méthode CTI. Ces données permettraient de faire une telle comparaison secteur par secteur.

4.413 Les Communautés européennes auraient pu effectuer une analyse empirique similaire en utilisant les données accessibles au public figurant dans les états financiers annuels déposés par les sociétés américaines auprès de la Commission des opérations de bourse des États-Unis. Ces données permettraient d'analyser non seulement la ventilation des bénéfices entre distributeurs et fabricants non apparentés, mais aussi la répartition opérée selon la méthode d'imputation des recettes brutes dans le cadre du régime FSC.

4.414 Ces comparaisons avec les données empiriques concernant les contribuables et les sociétés pourraient servir de base pour examiner si les règles de fixation administrative des prix sont raisonnables et pour déterminer si elles se traduisent par l'imputation d'une part excessive des revenus aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger.

4.415 Comme les renseignements sur les contribuables pris individuellement ne sont pas accessibles au public, cette analyse ne pourrait évidemment se fonder que sur des données agrégées. Celles-ci ne fournissent aucun élément prouvant que ces règles donnent lieu à des exonérations de paiement de l'impôt sur le revenu des sociétés à l'exportation.

"nseiéconomi436able d'impôts directs dans les transactions à l'exportation" –adon
données agrégées conviennenti5nonp136.5 5.25 TD /F1 6.75 Tf 0.375 Tc 0 Tw (2
aucun élément prouvant que ces règles donnent lieu à des exonérations de paiement de l'impôt sur le revenu des sociétés à l'exportation.

²³⁵ L3i436 0.aMembre qui considTj Ore que les pratiques administratives ou autres d'un autreaMembre contreviennent au princip 0 sil3ilibre concurrence pe0.a75 elmmen'attention de ceaMembre sur cette question. Étant donné que les renseignements sur les contribuables e5 Tgénéraonnableconfidentiels,Tnse

revenus autres que des revenus imputables à une activité économique menée hors du territoire des États-Unis. Cette règle est la seule règle imposée par l'Accord SMC.²³⁶

4.417 Pour s'acquitter de la charge de la preuve, les Communautés européennes doivent présenter des éléments démontrant que les règles de fixation administrative des prix permettent en général de soustraire à l'impôt les revenus provenant d'activités économiques menées aux États-Unis et que cela se traduit par "une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Il ne suffit pas d'affirmer que les FSC, en tant qu'entités distinctes, n'accomplissent pas elles-mêmes tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger dans le cadre de transactions à l'exportation.

Même si l'on considérait que les règles de fixation administratives des prix applicables aux FSC contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59, ces règles ne se traduiraient pas par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation

4.418 Les États-Unis ont démontré que les règles de fixation administrative des prix ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence énoncé dans la note 59. Toutefois, même à supposer, pour les besoins du débat, que ces règles dérogent à ce principe, elles seraient compatibles avec la note 59 parce qu'elles ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation au sens de la note.

4.419 Les Communautés européennes ne parlent à aucun moment de la condition formulée dans la note 59 qui dit que, pour constituer une subvention à l'exportation prohibée, une pratique administrative ou autre qui déroge au principe de la libre concurrence doit se traduire par "une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Cette condition, qui est associée au principe de la libre concurrence par la conjonction "et" dans le texte de la note, est un élément essentiel dont les Communautés européennes doivent apporter la preuve pour étayer leur allégation.

4.420 Étant donné qu'elles n'ont pas examiné ce critère et qu'elles n'ont pas fourni d'éléments de preuve s'y rapportant (hormis un examen général de la réduction d'impôt globale dont bénéficieraient les FSC), les Communautés européennes n'ont pas fourni d'éléments justifiant *prima facie* leurs allégations quant à l'existence d'une subvention à l'exportation. En conséquence, en l'absence d'éléments de preuve supplémentaires, ni le Groupe spécial ni les États-Unis n'ont à examiner la question plus avant.²³⁷ Les États-Unis vont cependant le faire.

4.421 Bien qu'aucun groupe spécial du GATT ou de l'OMC n'ait encore tenté de quantifier précisément l'"économie notable" visée dans la note de bas de page 59, le texte de l'Accord SMC donne lui-même des indications utiles pour interpréter cette expression. Conformément au principe généralement admis selon lequel une subvention de

pour justifier l'adoption d'une mesure corrective au titre de l'Accord SMC, ce dernier renferme plusieurs dispositions fixant un seuil au-delà duquel une mesure corrective est justifiée.

4.422 Ce seuil est notamment le critère *de minimis* défini à l'article 11.9 aux fins de l'imposition de droits compensateurs. En vertu de cet article, un Membre qui envisage d'appliquer une mesure compensatoire à l'encontre d'importations subventionnées doit établir que le montant de l'avantage conféré par la subvention est supérieur à un niveau *de minimis*. Si tel n'est pas le cas, l'enquête en matière de droits compensateurs doit être close immédiatement.

4.423 L'expression "*de minimis*" est bien définie. L'article 11.9 stipule que le montant d'une subvention est considéré comme *de minimis* si celle-ci est inférieure à 1 pour cent *ad valorem*.²³⁸ L'Annexe IV de l'Accord SMC indique comment calculer le subventionnement *ad valorem* dans le cas de certains différends relatifs à des subventions. La valeur globale de l'avantage conféré par la subvention est exprimé en pourcentage de la valeur totale des ventes de l'entreprise bénéficiaire pendant la période au cours de laquelle la subvention est accordée. Cette méthode est utilisée par les États-Unis aux fins de sa propre législation en matière de droits compensateurs, et les États-Unis croient savoir que les Communautés européennes l'emploient aussi pour les besoins de leur législation en la matière.

4.424 Dans le cas de subventions d'ordre fiscal, les règles de calcul exposées à l'Annexe IV sont claires. En particulier, la note 64 stipule que "dans le cas d'une subvention d'ordre fiscal, la valeur du produit sera calculée comme étant la valeur totale des ventes de l'entreprise bénéficiaire durant l'exercice budgétaire pendant lequel cette entreprise aura bénéficié de cette subvention". Là aussi, les États-Unis emploient la même méthode dans le cadre de leur législation en matière de droits compensateurs et ils pensent que les Communautés européennes en font autant. Selon cette méthode, si le montant d'une subvention est inférieur à 1 pour cent de la valeur des ventes (ce qui équivaut en fait à un pourcentage des recettes brutes), il est considéré comme *de minimis* aux fins de l'article 11.9.

4.425 Bien entendu, cette définition de l'expression *de minimis* se trouve précisément dans l'accord qui exclut les subventions fiscales directes qui ne se traduisent pas par une "économie notable" d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Selon les principes d'interprétation des accords internationaux, énoncés dans la jurisprudence de l'OMC, ces termes devraient être interprétés de façon rationnelle et concordante, dans le contexte de l'Accord SMC.²³⁹ Les considérations qui ont amené les rédacteurs à considérer les subventions *de minimis* comme des subventions ne donnant pas lieu à une action au titre de la partie V de l'Accord SMC sous-tendent également la condition selon laquelle une mesure fiscale doit se traduire par "une économie notable d'impôts directs dans les transactions et l'exportation" pour constituer une subvention à l'exportation prohibée. Le sens ordinaire des deux termes indique que le montant *de minimis* est le seuil inférieur et que tout montant *de minimis* est loin d'être "notable". Il serait paradoxal de dire que les "avantages" conférés par une mesure fiscale sont à la fois "*de minimis*" et "notables", et ce serait déformer le texte de l'Accord.

4.426 Le dernier rapport du Département du Trésor au Congrès des États-Unis sur le fonctionnement des FSC, qui date de novembre 1997, calcule le montant maximal des économies

²³⁸ Les articles 27.10 et 27.11 fixent des seuils *de minimis* plus élevés pour les pays en développement Membres.

²³⁹ Voir, par exemple, *Essence nouvelle formule*, pages 18 et 19 (où l'article 31 de la Convention de Vienne est cité pour expliquer que les articles du GATT de 1994 "doivent être lus dans leur contexte et de manière à donner effet aux objets et aux buts de l'Accord général ... [et] le contexte comprend les dispositions du reste de l'Accord général ..."); et *Boissons alcooliques*, page 14 ("les dispositions [du GATT de 1994 et des autres "accords visés"] doivent être interprétés suivant leur sens ordinaire, dans leur contexte").

d'impôts globales pouvant être imputées au régime FSC.²⁴⁰ En appliquant la méthode de calcul décrite à l'Annexe IV de l'Accord SMC et utilisée par les États-Unis et les Communautés européennes aux fins de l'imposition de droits compensateurs, le rapport montre que les économies d'impôts globales réalisées dans le cadre du régime FSC pour tous les produits et services pendant l'année considérée étaient de 0,93 pour cent *ad valorem*, ce qui est inférieur au niveau *de minimis* de 1 pour cent indiqué à l'article 11.9.

4.427 De plus, ce calcul surestime l'éventuelle subvention imputable aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC car il prend en compte toutes les économies d'impôts réalisées dans le cadre des dispositions FSC pendant l'année considérée. Le chiffre de 0,93 pour cent englobe donc les économies d'impôts que permet de réaliser la méthode de répartition définie à l'article 482, dont les Communautés européennes ont admis qu'elle ne contrevenait pas au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59. Comme l'exonération des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger est autorisée pour autant que ce principe est respecté dans la répartition des revenus et comme les Communautés européennes ont admis que la méthode exposée à l'article 482 était conforme à ce principe, l'éventuelle "subvention" qui pourrait résulter de l'application des règles de fixation administrative des prix ne représenterait qu'une fraction de 0,93 pour cent *ad valorem*, montant qui est déjà *de minimis* (et pour lequel les Communautés européennes n'ont apporté aucun élément de preuve).

4.428 En somme, l'éventuel "avantage" conféré par les règles de fixation administrative des prix est indéniablement *de minimis* au regard des règles de l'Accord SMC et, de façon plus flagrante encore, cet "avantage" ne se traduit pas par une "économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation" au sens de la note 59. Les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément prouvant le contraire. Ces propres éléments de preuve (figurant dans la pièce n° 5 des Communautés européennes) démontrent même que l'éventuel "avantage" conféré par l'application de ces règles est inférieur à tous les seuils prévus dans l'Accord SMC.

Le régime FSC ne constitue ⁵pas une "subvention" aux termes de l'Accord SMC

4.429 Dans la section précédente, les États-Unis ont examiné le statut du régime FSC au regard des dispositions de l'Accord SMC visant tout particulièrement les mesures d'imposition des revenus du genre du régime FSC. Les États

p

43029

L

4.431 La réponse à la question que les Communautés européennes refusent d'aborder est fournie de façon concluante par les principes juridiques déterminants énoncés dans la note de bas de page 59 et dans la Décision du Conseil de 1981. Ces principes généraux ont nécessairement un rapport avec l'article premier et ils doivent être interprétés de façon concordante.²⁴² En fait, le libellé de la note 59 et de la Décision du Conseil de 1981 indique clairement que le principe qui y est énoncé doit s'appliquer à l'interprétation de l'article premier.

4.432 Comme cela est dit explicitement dans la Décision du Conseil de 1981, "les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, *ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci...*" (pas d'italique dans l'original). Comme l'a expliqué le Président du Conseil du GATT au moment où la décision a été adoptée, cette stipulation "ne signifie pas qu'il soit interdit aux parties qui souscrivent à l'article XVI:4, d'imposer les bénéfices réalisés sur les transactions effectuées au-delà de leurs frontières, mais seulement *qu'elles ne sont pas tenues de le faire*" (pas d'italique dans l'original).²⁴³

4.433 Par conséquent, si les règles applicables de l'OMC stipulent qu'une catégorie de revenus ne doit pas nécessairement être imposée, l'impôt sur ces revenus ne peut pas être considéré comme "normalement exigible". Toute autre interprétation de cette disposition serait incompatible avec le sens ordinaire de la note 59 et de l'article 1.1 a) 1) ii).

4.434 Le raisonnement circulaire sur lequel se fonde l'argument des Communautés européennes indique simplement que, si un revenu exonéré d'impôt ne l'était pas, il y aurait des recettes publiques supplémentaires.²⁴⁴ Cette proposition n'est pas inexacte à première vue, mais elle ne répond pas à la question de droit déterminante qui est de savoir si des recettes publiques hypothétiques sont "normalement exigibles". En l'espèce, conformément aux principes de l'OMC, les États-Unis ne sont pas tenus d'imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Le fait que la mesure par laquelle ils choisissent d'exercer leur droit de ne pas imposer ces revenus est souvent appelée "exonération" ne signifie pas que les impôts seraient "normalement exigibles", pas plus qu'une décision d'adopter un système d'imposition territorial et d'"exonérer" les revenus provenant d'activités menées à l'étranger ne signifie que cette décision constitue une "subvention" au sens de l'article premier.

4.435 Pour en revenir à la définition d'une "subvention" donnée à l'article 1.1 de l'Accord SMC, le régime FSC n'entraîne pas l'abandon, par le gouvernement des États-Unis, de recettes publiques qui sont "normalement exigibles". En conséquence, il ne constitue pas une "contribution financière des pouvoirs publics", donc ce n'est pas une "subvention" aux fins de l'article 1.1 a). Il ne peut donc s'agir d'une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) car cet article stipule que les subventions à l'exportation doivent d'abord être des "subventions définies à l'article premier".

4.436 Le fait que le régime FSC ne constitue pas une "subvention" au sens de l'article premier a en l'espèce des implications très importantes. Cela permet d'écarter non seulement l'allégation des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a), mais aussi celle selon laquelle le régime FSC constitue une subvention prohibée subordonnée au remplacement des importations au titre de l'article 3.1 b), qui exige comme condition liminaire qu'une mesure contestée soit une subvention au sens de l'article premier. De plus, cela enlève tout fondement à l'allégation des Communautés

²⁴² Convention de Vienne, article 31.1).

²⁴³ *Législation fiscale*, IBDD, S28/121.

²⁴⁴ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 132.

européennes selon laquelle le régime

Les Communautés européennes n'ont pas établi prima facie que l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC est en soi une subvention prohibée au titre de l'article 3.1 a)

4.440 Les Communautés européennes allèguent tout d'abord que l'exonération d'impôt accordée dans le cadre du régime FSC constitue en soi une subvention à l'exportation prohibée au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Cet argument est un argument juridique, et non un argument factuel.

4.441 Les Communautés européennes n'ont pas établi *prima facie* le bien-fondé de cet argument principalement parce qu'elles n'ont pas invoqué, en premier lieu, la bonne règle de droit. Elles ont ignoré le fait que la note de bas de page

imputables aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger conformément au critère de la note 59. Deuxièmement, même au regard de la thèse erronée sur laquelle elles se fondent, les Communautés européennes n'ont pas présenté d'éléments factuels suffisants pour démontrer que les règles de fixation administrative des prix ne donnent pas un résultat proche de celui qui serait obtenu dans des conditions de libre concurrence. Troisièmement, les Communautés européennes n'ont fourni aucun élément prouvant que ces règles se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.

Les Communautés européennes n'ont pas invoqué la bonne règle et n'ont fourni aucun élément de preuve pour démontrer le bien-fondé de leur allégation au regard de la règle pertinente

4.445 Les Communautés européennes soutiennent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FCS contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59 parce qu'elles *peuvent* donner des résultats, dans des transactions particulières, qui seraient différents de ceux qui seraient obtenus en application de l'article 482. Toutefois, comme cela a été démontré précédemment, ce point n'est pas pertinent du tout. Ce qui importe aux fins de la note 59, c'est de savoir si les règles de fixation des prix applicables aux FSC permettent de répartir convenablement les revenus provenant des processus économiques qui se déroulent à l'étranger (ou, inversement, si ces règles attribuent indûment aux FSC des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent sur le territoire *national*). Sur ce point essentiel, les Communautés européennes n'ont fourni *aucun* élément de preuve.

4.446 En particulier, les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément qui permettrait seulement de penser que les règles de fixation administrative des prix ont entraîné l'exonération de revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent sur le territoire *national*. Elles n'ont pas démontré que l'exonération d'impôt globale accordée dans le cadre du régime FSC s'applique à des revenus provenant d'activités économiques menées à l'intérieur des États-Unis.

Les Communautés européennes n'ont fourni aucune preuve de l'existence d'une "économie notable" d'impôt

4.447 Enfin, même à supposer, pour les besoins du débat, que les règles de fixation administrative

appl mf0.1522 T897 Tw (s qui scables aux FCS co concurren9t sur le té3e de la .c 0.29e bas inté9t su5 0 TD /F1 11.2

applréc Tc 029 sur le tée de la .5c 0.29e bas unaut 8bles à des processus438nomiques qui ec mf0.t sur le territoire eu, que les p

Les **Communautés européennes** réfutent la réponse des États-Unis dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, comme suit:

Introduction

4.449 Lorsqu'elles examinent les questions plus juridiques, les Communautés européennes suivent le même ordre que dans leur première communication écrite et abordent en premier lieu la question des subventions à l'exportation et des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux relevant de l'Accord SMC, avant de passer à l'Accord sur l'agriculture.

4.450 Mais les Communautés européennes tiennent d'abord à rappeler que, dans leur première communication écrite, elles ont identifié et contesté *deux subventions* existant dans le régime FSC.

4.451 La première était *l'exonération d'impôts* prévue dans le régime FSC et la seconde était la possibilité de calculer les revenus à l'exportation des FSC suivant des *règles spéciales de fixation administrative des prix*, qui dérogent aux règles de fixation des prix de cession normalement applicables. Les deux subventions sont subordonnées en droit à l'exportation de produits américains et à l'utilisation, dans la fabrication de ces produits, de produits américains de préférence à des produits importés.

4.452 Les Communautés européennes font cette distinction entre ces deux aspects du régime FSC parce qu'il est important que les deux soient considérés comme des subventions prohibées pour que le retrait des deux à la fois soit exigé.

Subventions à l'exportation – Accord SMC

Introduction

4.453 Dans leur première communication écrite, les Communautés européennes ont démontré que l'exonération d'impôts accordée dans le cadre du régime FSC et l'abandon de recettes supplémentaires résultant de l'application des règles de fixation administrative des prix qu'il prévoit constituent des subventions à l'exportation prohibées en suivant une démarche *systematique* dictée par la *structure* de l'Accord SMC.

- Elles ont d'abord démontré que ces mesures entraînaient l'abandon de recettes publiques et conféraient un avantage au sens de l'article 1.1 de l'Accord SMC.
- Elles ont ensuite expliqué que, en vertu de l'article 2.3 de l'Accord SMC, ces mesures seraient spécifiques si elles étaient contraires à l'article 3 de l'Accord.
- Puis elles ont démontré que les subventions FSC étaient subordonnées en droit aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

4.454 Bien que ces éléments soient suffisants en fait pour démontrer que les subventions FSC sont des subventions à l'exportation prohibées dans le cadre de l'Accord SMC, les Communautés européennes ont démontré en outre que ce résultat est confirmé par le point e) de la Liste exemplative. Il est important de souligner que la liste mentionne un certain nombre de subventions à l'exportation qui sont *réputées* être *visées* par la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et que, bien entendu, cette liste est *exemplative*.

4.455 Le point e) traite expressément des subventions à l'exportation résultant des mesures suivantes:

"exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations".

La méthode d'interprétation correcte

4.463 Le fait que les allégations des États-Unis reposent sur une méthode d'interprétation erronée permet d'ores et déjà de voir qu'elles sont infondées.

4.469 Les États-Unis demandent aussi au Groupe spécial de faire abstraction de l'article 31 de la Convention de Vienne en interprétant non seulement l'article 3.1 a) et le point e), mais aussi la note de bas de page 59 sans tenir compte du sens ordinaire des termes employés. Le texte de la note ne mentionne pas les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" comme étant exonérés d'impôt.

Autres vices de l'argumentation des États-Unis

4.470 Ce n'est pas la seule faiblesse de l'argumentation des États-Unis. Examinons les autres arguments qu'ils invoquent à l'appui de leur thèse concernant l'existence d'une "règle de droit déterminante". Ces arguments sont les suivants:

- ? Premièrement, en l'absence d'un tel principe, le principe de la libre concurrence (mentionné dans la note 59) ne serait pas pertinent.²⁵⁵
- ? Deuxièmement, cette "règle de droit déterminante" est bien établie dans la jurisprudence antérieure du GATT.

L'argument selon lequel, en l'absence de règle de droit déterminante, le principe de libre concurrence ne serait pas pertinent

4.471 La référence dans la note 59 aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence est formulée comme suit:

"Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumises à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence."

4.472 Cette phrase n'est pas sans intérêt – elle dit que l'une des façons d'accorder une subvention à l'exportation est d'autoriser un exportateur à vendre à un prix sous-évalué à un acheteur étranger apparenté. Cela suppose évidemment que ce dernier ne peut pas être imposé au même niveau que l'exportateur, ce qui peut se traduire par une réduction de la charge fiscale totale sur les revenus provenant de la transaction à l'exportation. Cette circonstance factuelle peut avoir de multiples raisons. La phrase citée ne dit pas et n'implique même pas que le pays exportateur a le droit d'exonérer d'impôt les revenus provenant d'une transaction à l'exportation qui seraient normalement imposables. Si elle disait cela, elle contredirait directement le point e) et l'article 3.1 a).

L'argument selon lequel la "règle de droit déterminante" est bien établie dans la jurisprudence antérieure du GATT

4.473 Le deuxième argument des États-Unis, selon lequel la "règle de droit déterminante" est bien établie dans la jurisprudence antérieure du GATT, se fonde sur la décision des Parties contractantes du GATT de 1947 d'adopter les rapports des groupes spéciaux dans les affaires *Législations fiscales*²⁵⁶, alléguant que celle-ci fait partie de l'historique de la négociation de la note de bas de page 59.

²⁵⁵ Paragraphe 91 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁵⁶ *États-Unis - Législation fiscale (DISC)*, L/4422, IBDD, S23/107; *Législations fiscales - Pratiques suivies par la France en matière d'impôt sur le revenu*, L/4423, IBDD, S23/126; *Législations fiscales - Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu*, L/4424, IBDD, S23/139; *Législations*

4.480 Les États-Unis tentent de dire que le Texte de conciliation est actuellement applicable et pertinent en affirmant que c'est une décision des Parties contractantes du GATT qui est reprise dans le cadre de l'OMC en vertu de l'article XVI:1 de l'*Accord sur l'OMC* et du paragraphe 1 b) iv) du Texte introductif du GATT de 1994²⁵⁸, prétendant même²⁵⁹ que cela en fait une "pratique ultérieurement suivie" au sens de l'article 31.3 b) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*.

4.481 L'Organe d'appel a expliqué le statut des décisions de ce genre dans l'affaire *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*²⁶⁰, et cela contredit totalement la position des États-Unis dans la présente affaire. Il a dit ce qui suit:

"Nous rejetons la conclusion à laquelle est parvenu le Groupe spécial au paragraphe 6.10 de son rapport, selon laquelle "les rapports de groupes spéciaux adoptés par les PARTIES CONTRACTANTES du GATT et l'Organe de règlement des différends de l'OMC [constituent] une pratique ultérieure dans un cas spécifique", au sens où l'expression "pratique ultérieurement suivie" est entendue à l'article 31 de la *Convention de Vienne*. Nous rejetons de même la conclusion à laquelle il est parvenu au même paragraphe de son rapport, là où il est dit que les rapports de groupes spéciaux adoptés constituent "d'autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" aux fins de l'application de l'alinéa 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 à l'*Accord sur l'OMC*."

4.482 La Décision de 1981 par laquelle ont été adoptés les rapports *Législations fiscales* peut paraître inhabituelle dans la mesure où elle nuançait ces rapports, mais cela ne change rien à sa nature juridique. Les rapports des groupes spéciaux n'ont jamais été que des propositions soumises aux PARTIES CONTRACTANTES du GATT, qui était l'instance qui adoptait les recommandations faites en vue du règlement des différends et, partant, les PARTIES CONTRACTANTES du GATT ont simplement joué leur rôle. Les États-Unis ont donc tort de dire que la Décision de 1981 est "équivalente à une décision faisant autorité".²⁶¹

4.483 En tout état de cause, le Texte de conciliation adopté dans les affaires *Législations fiscales* ne renferme pas le principe ou la "règle de droit déterminante" allégués par les États-Unis. Dans le passage pertinent, il est dit que:

"... les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général."²⁶²

4.484 Il faut noter que ce texte dit que les affaires 1994 (WT/DS108/R) (T) (4.484) Tj 36 -0.38n351cisioj 0625 T

distribution" est simplement un moyen commode de se prévaloir d'un droit prétendument conféré dans le cadre de l'OMC.

4.491 Bien entendu, la note 59 ne dit rien de ce genre. Il suffit de la lire pour voir qu'elle se réfère à la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence entre des entités apparentées, et non à la répartition des revenus entre des "processus économiques".

4.492

distr r choix, yf m dasliresubordina7407 auxdexporta7407sl sLTwiC3mmunau1s appaeuropes, ennTwion d

"Tout Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation."

4.499 L'argument des États-Unis est erroné car cette phrase se réfère seulement au droit d'appeler l'attention sur de telles pratiques et le terme "notable" est employé dans le seul but d'éviter que les

4.507 La législation fiscale des îles Vierges américaines figure dans le Code des impôts des États-Unis. L'article 932 du Code dispose que les États-Unis sont considérés comme englobant les îles Vierges aux fins de la détermination des obligations fiscales des citoyens ou résidents américains ayant des sources de revenu dans les îles Vierges.

4.508 D'après la Loi sur le budget de la marine du 12 juillet 1921 "les lois en matière d'impôt sur le revenu actuellement en vigueur aux États-Unis d'Amérique et celles qui pourraient y être promulguées ultérieurement sont réputées être également en vigueur dans les îles Vierges américaines".

4.509 Une publication de juillet 1992 sur la fiscalité dans les îles Vierges dit que "la Loi de 1984 sur l'équité et la responsabilité fiscales (...) fait des îles Vierges un lieu très attractif pour les exportateurs américains qui désirent constituer une FSC. Les exportateurs peuvent percevoir un revenu défiscalisé en créant des FSC dans les îles Vierges pour mener hors des États-Unis des activités de vente *qu'une société américaine pourrait normalement effectuer*" (pas d'italique dans l'original).²⁶⁹

4.510 Les États-Unis prétendent que les possessions et territoires américains qui accueillent des FSC sont étrangers parce qu'ils ne font pas partie du territoire douanier des États-Unis. Ce critère n'est pas le bon. Même le Texte de conciliation de 1981, si souvent invoqué par les États-Unis, fait -is. éan3e3d aux 14 en vigue0sur l-0.0.7297 ni51rica1 1gu (4.509) Tj 36 0 TD -0.1193 Tc 0.3068 T11(Les États-Unis

4.516 La plupart des FSC recourent exclusivement aux règles de fixation administrative des prix²⁷⁰, ce qui prouve déjà combien celles-ci sont avantageuses. Mais, de surcroît, il existe deux règles et les contribuables peuvent choisir celle qui donne le résultat le plus favorable, pour chaque transaction et *a posteriori*. Si les règles spéciales de fixation administrative des prix donnaient un résultat proche du prix déterminé dans des conditions de libre concurrence ou même selon une "règle de droit déterminante", pourquoi faudrait-il qu'il y ait deux règles dont l'une permet de bénéficier d'une exonération d'impôt deux fois plus importante que l'autre? Si l'une donne le bon résultat, l'autre doit donner le mauvais. Le fait que les contribuables ont le choix se traduit manifestement par l'abandon de recettes publiques.

4.517 De plus, en quoi le fait de laisser ce choix aux contribuables peut-il être considéré comme une commodité administrative? En fait, les règles spéciales de fixation administrative des prix ont pour seul but de soustraire à l'impôt aux États-Unis une partie des bénéfices r e.-14e du

y compris les États membres des Communautés européennes, se transformeront du jour au lendemain

4.528 Les raisons pour lesquelles les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôt ne sont pas difficiles à comprendre. Ce traitement est commun à presque tous, voire à tous les Membres de l'OMC. Bien que la méthode et le degré d'exonération de ces revenus diffèrent, la plupart des pays n'imposent pas la plupart des revenus des sociétés étrangères opérant à l'étranger. Certains membres des Communautés européennes, par exemple, n'imposent que les processus économiques qui se déroulent à l'intérieur de leurs frontières. Dans le cadre de ces systèmes fiscaux, même les revenus des sociétés nationales – y compris les filiales et les succursales de sociétés nationales – provenant d'activités qu'elles mènent à l'étranger ne sont pas imposés. Un système territorial ou de type territorial a pour effet d'exonérer d'impôt les activités que les sociétés nationales mènent à l'étranger et qui sont spécifiquement liées à des transactions à l'exportation, même si ces activités sont imposées lorsqu'elles ont lieu sur le territoire national.

4.529 Si l'exonération des revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger était réputée constituer une subvention à l'exportation, toutes ces catégories de revenus devraient être imposées et pratiquement tous les systèmes fiscaux existant dans le monde seraient contraires aux règles de l'OMC. Ce n'était certainement pas l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC et la note 59 en est la preuve.

4.530 La nature des systèmes fiscaux des Membres de l'OMC se reflète dans l'historique de la rédaction qui a finalement abouti à l'inclusion du point e) et de la note 59 dans l'Accord SMC. Cet historique montre que les Parties contractantes du GATT et les Membres de l'OMC n'ont jamais été d'avis que les pays devaient imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Les États-Unis ont déjà présenté cet historique dans leur première communication et

4.533 La pratique antérieure, qui fait partie du contexte, devrait être déterminante sur le point de savoir dans quelle mesure la note 59, ou plus généralement l'Accord SMC, ne sont pas clairs sur ce point. La Décision du Conseil de 1981 n'a pas seulement un caractère convaincant, comme toute décision des parties contractantes du GATT d'adopter un rapport de groupe spécial. Elle équivaut plutôt à une interprétation faisant autorité de l'article XVI:4 du GATT, qui doit être lu en conjonction

Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne constituent pas des subventions à l'exportation

4.537 La seconde allégation importante des Communautés européennes est que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent en soi des subventions à l'exportation distinctes. Comme cela a été dit précédemment, ce point concerne le détail de la mise en œuvre, et non le principe fondamental.

4.538 Ceci dit, les États-Unis trouvent assez étrange que les Communautés européennes considèrent

suffisantes pour justifier les revenus qui leur sont imputés en application des règles de fixation administrative des prix. Ce qui importe au regard de la note 59, c'est de savoir si les revenus sont répartis de manière à isoler, ceux qui sont imputables aux activités économiques menées à l'étranger, qui – en vertu des règles de l'OMC, ne doivent pas être imposés. Les règles relatives aux FSC exigent qu'elles soient responsables de toutes les fonctions de vente et de distribution dans les transactions à l'exportation visées. Cela signifie que, si une FSC n'assure pas elle-même, avec ses propres ressources, l'une de ces fonctions, elle doit payer la partie qui le fait. Par conséquent, même si l'on considère qu'elle n'accomplit pas les processus économiques ayant lieu à l'étranger qu'elle confie à ses agents, il serait approprié de lui attribuer toutes les activités de vente et de distribution parce que ces fonctions font partie des transactions à l'exportation qui ont généralement lieu à l'étranger.

4.543 À cet égard, il ne faut pas oublier que les revenus provenant des activités de vente et de

4.549 En ce qui concerne l'accusation des Communautés européennes selon laquelle les États-Unis n'ont pas observé les règles d'interprétation des traités énoncées dans la Convention de Vienne, les États-Unis considèrent que ce sont les Communautés européennes qui n'ont pas observé ces règles.

4.556 En réponse, les États-Unis ont essayé de faire valoir dans leur première communication écrite que l'approche des Communautés européennes était erronée parce qu'elle négligeait ce qu'ils considéraient comme la "règle de droit déterminante" ou le principe juridique déterminant qui, selon eux, était implicite dans une note de bas de page de la Liste exemplative, ou était "impliqué" par cette note.

4.557 À la première réunion du Groupe spécial, les États-Unis ont aussi tenté de faire valoir que le différend avec les Communautés européennes portait sur des "détails de la mise en œuvre" de cette "règle de droit déterminante"²⁷¹, soulignant qu'il incombait aux Communautés européennes d'apporter la preuve que cette "règle de droit déterminante" n'était pas respectée.

4.558 Les Communautés européennes ont démontré, dans leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial, que c'était l'approche des États-Unis qui était erronée et qu'en fait, ils interprétaient l'accord à l'envers, d'une manière qui n'était pas conforme aux règles coutumières d'interprétation du droit international public codifiées dans les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités et était contraire, par conséquent, à l'article 3:2 du Mémoire d'accord. Elles ont également souligné, en réponse à la déclaration faite par les États-Unis à la première réunion du Groupe spécial, que le différend ne portait pas du tout sur des "détails de la mise en œuvre", mais concernait avant tout une différence d'approche fondamentale de l'interprétation de l'Accord SMC.

4.559 Les Communautés européennes sont évidemment disposées à développer leurs arguments si le Groupe spécial le juge nécessaire mais, vu la réaction des États-Unis à la première réunion du Groupe spécial et les questions écrites qu'ils ont adressées aux Communautés européennes, elles s'attendent à ce qu'ils invoquent des arguments différents dans leur deuxième communication écrite, en se concentrant davantage sur l'article premier de l'Accord SMC. Pour aider le Groupe spécial, les Communautés européennes vont apporter une première réponse à ces autres arguments et démontrer qu'ils ne peuvent pas non plus justifier les subventions FSC.

4.560 Le premier argument que les États-Unis peuvent invoquer est que le Texte de conciliation de 1981, sur la base duquel les rapports des groupes spéciaux *DISC* et *Législations fiscales* ont été adoptés, établit d'une certaine manière des principes fiscaux que les Membres de l'OMC doivent impérativement observer et dont l'application doit empêcher toute violation des Accords de l'OMC. Ce point est examiné ci-après.

4.561 Les États-Unis peuvent aussi faire valoir ensuite que les subventions FSC n'entraînent pas l'"abandon de recettes publiques" qui sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Ce point est examiné ci-après.

4.562 Les Communautés européennes notent que les États-Unis n'ont pas tenté de contester le fait que les subventions FSC sont subordonnées aux exportations²⁷², ni même qu'elles sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative.²⁷³ Elles n'ont donc rien à ajouter pour l'instant aux arguments qu'elles ont présentés dans leur première communication écrite et dans leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial.

²⁷¹ Voir, par exemple, le paragraphe 16 de la Déclaration des États-Unis à la première réunion du Groupe spécial.

²⁷² Comme cela est démontré aux paragraphes 146 à 154 de la première communication écrite des Communautés européennes.

²⁷³ Comme cela est démontré aux paragraphes 155 à 160 de la première communication écrite des

4.563 Les États-Unis ont invoqué davantage d'arguments pour justifier les règles spéciales de fixation administrative des prix établies dans le cadre du régime FSC, soutenant que les Communautés européennes devraient prouver qu'elles se traduisent par une "économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Les Communautés européennes répondent plus longuement à ces arguments par la suite.

Le Texte de conciliation de 1981

Introduction

4.564 Le Texte de conciliation de 1981 est libellé comme suit:

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

tandis que le Texte de conciliation de 1981 concernait l'adoption de rapports de groupes spéciaux au titre de l'article XVI:4 du GATT de 1947.

4.567 Les affaires *DISC* et *Législations fiscales* étaient fondées sur l'article XVI:4 du GATT de 1947 tel qu'il existait en 1973 (lorsque les groupes spéciaux ont été établis); cet article est probablement très différent, du point de vue du contenu juridique de l'article XVI:4

du GATT de 1947. Or, cette disposition n'est plus en vigueur et l'article XVI:4 est juridiquement très

d'imposition et l'article XVI du GATT de 1947 (et maintenant l'Accord SMC) de la même façon qu'un conflit avec tout autre domaine de l'action gouvernementale. Il serait possible d'éviter un conflit avec les dispositions de l'article XVI:4 du GATT de 1947 concernant les subventions à l'exportation en veillant à ce qu'aucune subvention n'ait pour résultat "de ramener le prix de vente à l'exportation d'[un] produit au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire" (de la même façon qu'il est possible d'éviter un conflit avec l'Accord SMC en veillant à ce que les règles soient neutres quant à leurs effets sur le commerce, ne soient pas *spécifiques* au sens de l'article 2 de l'Accord et, en particulier, ne soient pas subordonnées aux résultats à l'exportation).

4.580 Quand le Texte de conciliation de 1981 stipule que les processus économiques qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur *ne doivent pas nécessairement* être imposés par celui-ci, il dit simplement que le simple fait qu'un système fiscal est un système territorial ne doit pas être considéré comme une subvention à l'exportation. Bien entendu, il ne dit pas qu'une partie contractante du GATT peut accorder une *exonération spécifique* subordonnée aux résultats à l'exportation.

4.581 Non seulement les États-Unis ne tiennent pas compte du sens ordinaire des termes "ne doivent pas nécessairement", mais encore ils érigent la phrase en une règle régissant les pratiques fiscales des parties contractantes du GATT et, maintenant, des Membres de l'OMC, selon laquelle "les États ont le droit d'imposer ou de ne pas imposer à leur convenance les processus économiques qui se déroulent à l'étranger". Non seulement ce n'est pas ce que dit cette phrase, mais encore ce n'est pas ce qu'elle pourrait dire, car ce serait une ingérence dans les pratiques fiscales qui irait au-delà de ce qui est

"[d]ans ce cas, conformément aux principes de l'OMC, les États-Unis ne sont pas tenus d'imposer les revenus imputables aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Le fait que la disposition par laquelle ils choisissent d'exercer leur *droit de ne pas imposer* ces revenus est souvent appelée "exonération" ne signifie pas que des impôts seraient "normalement exigibles". (italique dans l'original)

4.585 De même, au paragraphe 8 de la déclaration qu'ils ont faite à la première réunion du Groupe spécial, les États-Unis ont résumé leur argument comme suit:

"Il est évident que si, conformément aux règles de l'OMC, un Membre de l'OMC n'est pas obligé d'imposer certaines catégories de revenus, l'exonération de ces revenus ne peut dès lors constituer une subvention, et encore moins une subvention à l'exportation."

4.586 Les États-Unis traitent en fait le Texte de conciliation de 1981²⁸¹ comme s'il leur conférait le "droit de ne pas imposer" les revenus qu'ils considèrent comme étrangers selon les critères de leur choix. Les Communautés européennes ont évoqué cette erreur plus haut et ont expliqué que ni l'OMC (ni le GATT auparavant) ne donnent le droit d'imposer ou de ne pas imposer des revenus. Ils disposent simplement que le système fiscal ne devrait pas accorder de subventions. En outre, les États-Unis interprètent mal ou déforment la position des Communautés européennes lorsqu'ils disent, au paragraphe 86 de leur première communication écrite, que les Communautés européennes prétendent que l'Accord SMC "exige" l'imposition de certains revenus.

4.587 L'absurdité de l'argumentation des États-Unis est attestée par le fait qu'aucune disposition des Accords de l'OMC ne stipule qu'un Membre est "obligé" ou tenu d'imposer des revenus et, si on suivait leur raisonnement, on arriverait à la conclusion qu'il leur est loisible d'exonérer d'impôt, à leur convenance, une société ou un secteur industriel particulier. En fait, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord et le point e) ne seraient jamais applicables.

4.588 Les Communautés européennes ont indiqué que les diverses exonérations prévues par le régime FSC et la dérogation aux règles normales de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 du Code des impôts entraînaient l'abandon de recettes publiques et, comme elles conféraient des avantages, elles constituaient des subventions. Les États-Unis soutiennent que ce n'est pas une démonstration suffisante du fait que les recettes abandonnées seraient normalement exigibles et que cela "montre seulement que si les revenus qui sont exonérés ne l'étaient pas, il y aurait des

RS281

règles et principes généralement applicables dans le cadre de leur système, comme en témoigne le traitement qu'ils appliquent à des situations comparables.

4.591 Ce qui est important, c'est que, pour qu'il existe une subvention, il faut qu'il y ait une dérogation ou une exemption par rapport au taux ou à la base d'imposition généralement appliqués. Les Communautés européennes ne diraient donc pas que la décision d'un Membre de l'OMC de ramener le taux normal de l'impôt sur les sociétés de 40 à 35 pour cent constitue une subvention, car le taux de 35 pour cent devient alors le taux normal par rapport auquel toute dérogation ou exception doit être évaluée. Si la réduction du taux de base était une subvention, on pourrait dire aussi que le fait qu'un gouvernement n'applique pas de taux d'imposition inférieurs à 100 pour cent constitue une subvention. De même que le choix du taux normal n'est pas une subvention, l'adoption d'une règle fiscale généralement applicable ne peut être en soi une subvention.

4.592 Les Communautés européennes notent que les États-Unis utilisent la même interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC dans leur pratique en matière de droits compensateurs et qu'ils traitent comme des subventions donnant lieu à une mesure compensatoire les dérogations ou exemptions par rapport au taux ou à la base d'imposition généralement appliqués.²⁸³

4.593 Les Communautés européennes ont donné plusieurs exemples de comparaisons pertinentes dans leur première communication écrite pour démontrer que le régime FSC dérogeait au système général. Comme les États-Unis semblent les avoir oubliés, les Communautés européennes vont les rappeler:

- ? Si le régime FSC n'existait pas ou si une transaction à l'exportation effectuée par le biais d'une FSC ne remplissait pas les conditions requises pour en bénéficier (par exemple, parce qu'elle consiste en l'exportation de marchandises à partir d'un *territoire autre* que celui des États-Unis ou parce que les conditions relatives à la

l'étranger. L'impôt acquitté serait quand même plus élevé que s'il passait par une FSC, ce qui signifie que des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées.

4.595 En ce qui concerne la deuxième subvention, c'est-à-dire la possibilité d'appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix, les Communautés européennes ont indiqué que ces règles sont la seule dérogation aux règles généralement applicables pour déterminer, à des fins fiscales, les prix entre sociétés apparentées, énoncées à l'article 482 du Code des impôts, et les États-Unis n'ont pas contesté ce point. Une FSC peut évidemment recourir aux règles de l'article 482, mais elle a aussi la possibilité d'appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix, qui n'est prévue nulle part ailleurs dans le Code des impôts.

Montant des recettes publiques abandonnées et calcul de ce montant

4.596 Les Communautés européennes ont déjà souligné que les États-Unis admettent eux-mêmes dans leur rapports périodiques que le régime FSC se traduit par une perte de recettes qu'ils calculent²⁸⁴ et qui était estimée à 2 milliards de dollars en 1997. Au cas où il serait avancé que cela ne correspond pas à des recettes publiques abandonnées au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC, les Communautés européennes joignent, en tant que pièce n° 25 des Communautés européennes, un extrait de la contribution des États-Unis à un rapport de l'OCDE de 1996 intitulé "Dépenses fiscales - Expériences récentes".

4.597 Les États-Unis définissent les "dépenses fiscales" comme étant les "pertes de recettes ayant pour origine des dispositions de la législation fiscale fédérale qui autorisent une exonération particulière ou une déduction spéciale de certains éléments de l'assiette de l'impôt ou qui prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt, d'un taux préférentiel ou d'un différé d'imposition".²⁸⁵ Ils expliquent que les dépenses fiscales sont déterminées sur la base de deux éléments: la structure fiscale normale et la structure fiscale de référence. La première consiste en un ensemble de principes généraux (système fiscal "normal théorique"), tandis que la seconde équivaut à la législation fiscale en vigueur d'application générale.

4.598 Les Communautés européennes ne considèrent pas que des recettes fiscales normalement exigibles sont nécessairement abandonnées, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC, si les montants perçus sont inférieurs à un niveau théorique (la "structure fiscale normale", selon la terminologie des États-Unis), sauf s'il y a des pertes de recettes par rapport à la législation fiscale généralement applicable (la "structure fiscale de référence", selon la terminologie des États-Unis). Les États-Unis qualifient aussi ces mesures de "dérogations à la législation fiscale qui servent des fonctions de programmation ..., comme la défense nationale, l'agriculture ou les soins de santé".²⁸⁶

4.599 Le rapport explique que deux **critères** sont utilisés pour identifier une dépense fiscale.²⁸⁷ Premièrement, "si la disposition fiscale n'existait pas, la législation fiscale en vigueur fournirait une règle d'application générale qui permettrait au contribuable de déterminer l'impôt dont il est redevable". Deuxièmement, la disposition fiscale spéciale doit s'appliquer à un ensemble de transactions ou de contribuables suffisamment restreint pour qu'il soit possible de traduire la

²⁸⁴ Voir les paragraphes 100 et 138-139 de la première communication écrite des Communautés européennes.

²⁸⁵ Voir le chapitre I, "Historique", page 65 du document cité.

²⁸⁶ Voir le chapitre III, page 66 du document cité.

²⁸⁷ Voir le chapitre III, page 66 du document cité.

? Les îles Vierges américaines sont généralement soumises aux lois des États-Unis, en

4.609 En conséquence, les processus économiques engagés par les FSC ne peuvent pas être considérés comme "étrangers" du fait de leur implantation dans des territoires et possessions des États-Unis parce que ces territoires et possessions ne sont pas étrangers par rapport aux États-Unis.

Les activités des FSC peuvent être sous

sous-traite à son fournisseur apparenté. En fait, comme pour les règles spéciales de fixation administrative des prix, les mêmes formules s'appliquent quelle que soit la part des revenus de la FSC qui seraient considérés comme étant de source étrangère en vertu des règles généralement applicables. Les États-Unis le reconnaissent quand ils disent que:

"les règles FSC ne visent pas à obliger la FSC à réaliser elle-même toutes les activités économiques menées à l'étranger; elles visent plutôt à permettre d'imputer à la FSC les revenus provenant des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, quelle que soit la façon dont ces processus sont réalisés"²⁹⁴

Application des principes susmentionnés au régime FSC

4.630 Les règles spéciales de fixation administrative des prix établies dans le cadre du régime FSC dérogent aux règles généralement applicables (ou normales) du système fiscal des États-Unis régissant la détermination, à des fins fiscales, des prix pouvant être pratiqués dans les transactions entre sociétés apparentées, règles qui, comme le reconnaissent les États-Unis, sont énoncées à l'article 482 du Code des impôts.³⁰¹ Ces règles ne peuvent être utilisées que par les FSC et leurs sociétés mères et elles donnent un résultat plus favorable parce que ces sociétés ont le choix pour chaque transaction, entre la méthode normale énoncée à l'article 482 et les deux règles spéciales de fixation administrative des prix, applicables *a posteriori*. Les avantages énormes que cela confère sont démontrés dans l'article de "Tax Notes International" intitulé "*A FSCful of Dollars: Maximizing FSC Benefits through Transaction Level Pricing*", cité en tant que pièce n° 8 des Communautés européennes jointe à la première communication écrite des Communautés européennes. Il ressort en outre clairement du texte même de la législation FSC que la méthode consistant à imputer 1,83 pour cent des recettes brutes peut aboutir à une exonération deux fois plus importante que la méthode consistant à imputer 23 pour cent des revenus imposables combinés. Pour avoir une idée plus précise de la façon dont cela fonctionne, le Groupe spécial peut se reporter à l'exemple 3 donné à la page 198 de l'article précité, dans la pièce n° 8 des Communautés européennes.

Les règles spéciales de fixation administrative des prix constituent une subvention à l'exportation prohibée

4.631 Après avoir établi que les règles spéciales de fixation administrative des prix du régime FSC donnent lieu à une subvention, il apparaît clairement que ces règles constituent une subvention à l'exportation prohibée puisque leur application est subordonnée aux résultats à l'exportation et est spécifiquement liée aux exportations, comme les Communautés européennes l'ont amplement démontré dans leur première communication écrite et dans leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial. Les Communautés européennes notent que les États-Unis n'ont pas contesté qu'elles sont subordonnées aux exportations.

4.632 La note de bas de page 59 confirme cette conclusion, mais ce point est examiné plus loin.

Conclusion

4.633 Les Communautés européennes ont expliqué ci-dessus pourquoi, à leur avis, les règles spéciales de fixation administrative des prix constituent une subvention à l'exportation prohibée. Leur opinion est fondée sur les articles premier et 3 de l'Accord SMC et est confirmée par le point e) et par la note de bas de page y relative. Les Communautés européennes vont maintenant examiner les arguments des États-Unis sur ce point, lesquels reposent dans une large mesure sur une interprétation déformée de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC.

La note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC

Introduction

4.634 Les moyens de défense des États-Unis reposent dans une large mesure sur la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC qui, d'après eux, renferme ou "implique" une "règle de droit déterminante", selon laquelle un Membre a le droit de

³⁰¹ Voir le paragraphe 53 de la première communication écrite des États-Unis.

ne pas imposer des processus économiques qui se déroulent à l'étranger et peut subordonner cette

4.646 Il est évident aussi que l'interprétation que les États-Unis donnent maintenant de la note 59 ne

équivalait à environ 2 milliards de dollars, ce qui est considérable et, en tout état de cause, ce qui est bien plus que les effets sur le commerce dont les États-Unis se sont plaints par le passé.

4.654 Les Communautés européennes vont maintenant réfuter l'argument invoqué par les États-Unis sur la base du libellé de la troisième phrase. Les États-Unis soutiennent que cette phrase se réfère uniquement à des économies d'impôts *globales* dans l'ensemble de l'économie parce que le terme "économie" est au singulier et les termes "impôts directs" et "transactions à l'exportation" sont au pluriel. Les Communautés européennes considèrent que cet argument est fallacieux. Le fait que les termes "impôts directs" et "transactions à l'exportation" sont au pluriel s'explique par la structure de la phrase et par le fait que le mot "pratiques" au pluriel est le sujet du deuxième membre. L'emploi du terme "économie" au singulier est simplement un usage linguistique et ne signifie pas qu'il est uniquement question de la réduction moyenne du montant des impôts.

4.655 Une telle interprétation serait contraire à l'objectif global de l'Accord SMC qui est de soumettre les subventions *spécifiques* à des disciplines. Comme cela est expliqué à l'article 5 de l'annexe D -0.1227raire

- ? Après la fin du texte correspondant à la note 59 actuelle, il y a un paragraphe supplémentaire qui est libellé comme suit:

"Lorsqu'il existe des mesures incompatibles avec les dispositions du point e), et lorsque des difficultés pratiques majeures s'opposent à ce que le signataire concerné mette dans les moindres délais ces mesures en conformité avec l'accord, le signataire concerné examinera, sans préjudice des droits que les autres signataires tiennent de l'Accord général ou du présent accord, les moyens de mettre ces mesures en conformité avec l'accord dans un délai raisonnable."

Au moment de l'adoption des Accords du Tokyo Round, les États-Unis avaient beaucoup de difficultés à mettre fin au régime DISC et cela n'a été fait qu'après les élections présidentielles de 1980.

4.664 Les termes précités de l'Accord sur les subventions issu du Tokyo Round ne font évidemment pas partie de l'Accord SMC ou de l'Accord sur l'OMC. Leur absence indique aussi en fait une intention de ne pas continuer à exempter ou à tolérer les régimes DISC/FSC.

4.665 Toutes ces différences entre, d'une part, l'Accord du Tokyo Round et la situation qui existait dans le cadre du GATT de 1947 (et des autres accords mentionnés ailleurs³⁰⁷) et, d'autre part, l'Accord SMC montrent que la compatibilité alléguée du régime FSC avec les anciens accords, ou l'intention de s'y conformer, n'est absolument pas pertinente dans la présente affaire, qui est régie par l'Accord sur l'OMC et par l'Accord SMC.

Conclusion

4.666 Les Communautés européennes ont démontré ci-dessus que la note de bas de page 59 n'est pas nécessaire à l'appui de leur thèse, mais la confirme. Elles ont aussi démontré que cette note ne fournit aucun moyen de défense aux États-Unis.

Les **Communautés européennes** font valoir ce qui suit en réponse à une question posée par les États-Unis à la suite de la première réunion du Groupe spécial:

4.667 De nombreuses questions posées par les États-Unis ont trait aux systèmes fiscaux territoriaux et laissent supposer que ceux-ci ont le même effet que le régime FSC. Les Communautés européennes ont décrit ces systèmes dans leur deuxième communication écrite, à laquelle elles renvoient le Groupe spécial. Elles doutent que l'examen des systèmes fiscaux territoriaux soit pertinent en l'espèce. Elles redisent simplement que le régime FSC n'"imité" pas les systèmes fiscaux territoriaux et que ces derniers sont soumis aux mêmes disciplines de l'Accord SMC que le régime FSC.³⁰⁸

³⁰⁷ Voir plus haut.

³⁰⁸ Les paragraphes 4.667 à 4.668 reprennent la réponse des Communautés européennes à la question suivante des États-Unis: Au paragraphe 14 de leur sa déclaration orale, les Communautés européennes disent que "les pays qui n'imposent pas les revenus de source étrangère n'accordent pas nécessairement un avantage" parce que "un tel système a pour effet de réduire la base d'imposition de sorte que les pays doivent prélever un impôt plus élevé pour parvenir au même niveau de recettes". Les Communautés européennes veulent-elles dire que l'exonération des revenus de source étrangère, y compris les revenus liés à des exportations, est autorisée à condition que les impôts en général soient augmentés pour compenser les pertes de recettes?

4.668 Les Communautés européennes considèrent simplement que l'Accord SMC n'empêche pas les Membres de l'OMC de ne pas imposer les revenus de source étrangère si cette mesure est d'application générale. Ce qui n'est pas acceptable, c'est d'exonérer uniquement les revenus de source étrangère provenant d'exportations car cela constitue une subvention à l'exportation prohibée. Le fait que, dans les systèmes d'imposition territoriaux, les impôts sont souvent généralement plus élevés pour obtenir des recettes équivalentes est un inconvénient inhérent à ces systèmes par rapport au système de crédit d'impôt étranger (système d'imposition mondial).

Les **États-Unis** répondent comme suit dans leur deuxième communication:

L'exonération d'impôt au titre du régime FSC n'est pas une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC parce qu'elle n'entraîne pas l'abandon de recettes "normalement exigibles"

4.669 Pour adopter la démarche des Communautés européennes et commencer par le général plutôt que par le particulier, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC dispose qu'une contribution financière existe lorsque "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées". Les Communautés européennes ont fait valoir que le régime FSC est une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) parce qu'il se traduit par un moindre volume de recettes fiscales chaque fois qu'il est applicable.³⁰⁹ Elles ont indiqué que "[s]i le régime FSC n'existait pas ou si la transaction à l'exportation effectuée par l'intermédiaire d'une FSC ne remplissait pas les conditions voulues pour bénéficier du régime ... aucune partie des revenus de la FSC provenant de cette transaction ne serait assujettie à l'impôt aux

les cas où une mesure assujettit initialement une catégorie générale de revenus à l'impôt et où une autre mesure, ou une disposition différente de la même mesure, crée ensuite une exception.³¹³

4.672 Toutefois, les Communautés européennes n'ont présenté au Groupe spécial aucune analyse interprétative fondée sur les règles de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* permettant de conclure qu'une subvention existe lorsque des revenus de source étrangère ne sont pas imposés. Elles s'abstiennent au contraire de présenter une analyse interprétative détaillée, parce qu'elles savent qu'une telle analyse amènerait le Groupe spécial sur une voie qu'elles tiennent absolument à le voir éviter. Plus précisément, elles ne veulent pas que le Groupe spécial prenne en considération les affaires *Législations fiscales*, la Décision du Conseil de 1981 ou la note de bas de page

exonérés [d'impôt en France]", le Groupe spécial déclarait ainsi que le fait d'exonérer d'impôt de tels bénéficiaires revenait à "renoncer [à des] recettes".³¹⁵

4.675 Le Groupe spécial a alors constaté que cette pratique "constitu[ait] ... une subvention à l'exportation, car les avantages susvisés dont bénéfici[aient] les exportations ne s'appliqu[aient] pas aux activités nationales sur le marché intérieur".³¹⁶ De là, le Groupe spécial est alors parvenu à la conclusion suivante:

S'agissant de circonstances où, du fait de l'existence d'un régime fiscal différent dans différents pays, le produit total de l'impôt sur les ventes à l'exportation est inférieur à celui de l'impôt sur les ventes intérieures, le Groupe spécial est arrivé à la conclusion qu'il y a exonération partielle d'impôts directs. Il est arrivé en outre à la conclusion que les pratiques en cause sont visées par l'un ou l'autre des points c) et d) de la Liste exemplative de 1960 (IBDD, supplément n° 9, page 196).³¹⁷

4.676 Les conclusions du Groupe spécial sont importantes, non seulement parce qu'elles ont été suivies par le Conseil du GATT, mais aussi parce qu'elles ont été rejetées. Le Conseil n'a pas accepté le raisonnement du Groupe spécial. Toutefois, plutôt que de rejeter les rapports ou de ne rien faire, le Conseil a décidé d'adopter les rapports en substituant son propre raisonnement qui, pour l'essentiel, infirmait les constatations principales du Groupe spécial. En particulier, dans sa Décision de 1981, le Conseil indique que les processus économiques qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci. En d'autres termes, le Conseil a infirmé les constatations du Groupe spécial selon lesquelles en n'imposant pas les revenus provenant de processus économiques se déroulant à l'étranger dans le cadre d'activités d'exportation, la France, la Belgique et les Pays-Bas avaient "renoncé [à des] recettes".

4.677 Pour les Communautés européennes, il est nécessaire de soutenir que les affaires *Législations fiscales* ne présentent pas d'intérêt en l'espèce parce que les règles qui s'en dégagent condamnent sa position. Les Communautés européennes préféreraient que le Groupe spécial oublie la similarité fondamentale existant entre ce qu'elles accusent les États-Unis de faire avec le régime FSC et ce que les États-Unis ont accusé la France, la Belgique et les Pays-Bas de faire dans les années 70. Elles préféreraient aussi que le Groupe spécial oublie que, parce que la France, la Belgique et les Pays-Bas ne pouvaient pas accepter les conclusions du Groupe spécial dans les affaires *Législations fiscales*, ces pays ont retardé l'adoption des rapports jusqu'à ce que le Conseil infirme les conclusions du Groupe spécial.³¹⁸ Enfin, elles aimeraient aussi que le Groupe spécial ignore le fait que la Décision du Conseil de 1981 a consacré (*sanctified*) la possibilité d'octroyer un traitement fiscal différencié suivant qu'il s'agit d'activités qui se déroulent à l'étranger ou d'activités intérieures, même lorsque ces activités comportent des transactions à l'exportation.

³¹⁵ IBDD, S23/126, paragraphe 9.

³¹⁶ IBDD, S23/126, paragraphe 48. Le Groupe spécial a formulé une déclaration identique dans les affaires belge et néerlandaise. IBDD, S23/139, paragraphe 35; IBDD, S23/150, paragraphe 35.

³¹⁷ IBDD, S23/126, paragraphe 50. Le Groupe spécial est parvenu aux mêmes conclusions dans les affaires belge et néerlandaise. IBDD, S23/139, paragraphe

4.678 Ainsi, ayant bénéficié depuis 1981 de la protection que représentait la Décision du Conseil, les Communautés européennes veulent maintenant dénier cette protection aux États-Unis en se livrant à un exercice d'analyse révisionniste qui les amène à conclure que la Décision du Conseil n'est pas pertinente. Les Communautés européennes présentent trois arguments à cet égard: 1) les affaires *Législations fiscales* et la Décision du Conseil avaient trait à l'article XVI du GATT, et non à l'Accord SMC; 2) les affaires *Législations fiscales* comportaient une allégation faisant état d'un système de double prix; et 3) la Décision du Conseil n'a consacré (*sanctified*) la possibilité d'octroyer un traitement fiscal différencié selon qu'il s'agit d'activités qui se déroulent à l'étranger ou d'activités intérieures que dans le cas des régimes purement territoriaux. Pour les raisons énoncées ci-dessous, chacun de ces arguments est incorrect.

Même si les affaires *Législations fiscales* et la Décision du Conseil avaient trait à l'article XVI du GATT, elles sont extrêmement pertinentes aux fins de l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii)

4.679 Les Communautés européennes allèguent que les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* et la Décision du Conseil de 1981 ne sont pas pertinents en l'espèce parce qu'ils avaient trait à l'article XVI du GATT.³¹⁹ Ce faisant, elles simplifient excessivement une question compliquée. Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, "[l]e rapport entre le GATT de 1994 et les autres accords concernant les marchandises, repris dans l'Annexe 1A [de l'Accord sur l'OMC] est complexe et doit être examiné au cas par cas."³²⁰ Ainsi, s'il est vrai que les rapports du Groupe spécial et la Décision du Conseil avaient trait à l'article XVI du GATT de 1947, ils n'en sont pas moins pertinents aux fins de l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Au contraire, un examen du texte de l'Accord SMC montre clairement que l'Accord SMC et l'article XVI ne doivent pas être interprétés indépendamment l'un de l'autre.

4.680 Le rapport entre l'un et l'autre est prouvé par le tout premier article de l'Accord SMC. L'article 1.1 a) 2), qui traite de la définition d'une subvention, fait expressément référence à l'article XVI lorsqu'il renvoie à "une forme quelconque de soutien des revenus ou des prix au sens de l'article XVI du GATT de 1994 ...".

4.681 De même, les dispositions relatives à la notification et à la surveillance mettent en lumière le rapport entre l'article XVI et l'Accord SMC. Par exemple, l'article 25.6 de l'Accord SMC dispose ce a) 1.10.495 49 (1994 15 493moins 8134r cas.)62625 Tc 0 .495 56

l'article XVI soit dépourvu de pertinence aux fins de l'Accord SMC (ce qui est essentiellement ce que les Communautés européennes allèguent), ils n'auraient pas adopté un libellé qui renvoie directement à l'article XVI pour identifier une subvention à l'exportation au sens de l'Accord SMC.

4.683 Tout doute à cet égard est levé par l'article 32.1 de l'Accord SMC qui dispose ce qui suit: "Il ne pourra être prise aucune mesure particulière contre une subvention accordée par un autre Membre, si ce n'est conformément aux dispositions du GATT de 1994 *tel qu'il est interprété dans le présent accord*" (pas d'italique dans l'original; note de bas de page omise). Ainsi, l'Accord SMC constitue une interprétation du GATT de 1994, y compris son article XVI. Cela veut dire que l'article XVI et l'Accord SMC ne peuvent pas être interprétés indépendamment l'un de l'autre.

4.684 Dans la seule affaire, jusqu'à présent, dans laquelle le rapport entre l'Accord SMC et les dispositions du GATT de 1994 relatives aux subventions ait été examiné, le Groupe spécial et l'Organe d'appel sont l'un et l'autre parvenus à cette même conclusion. Dans l'affaire *Noix de coco desséchée*, qui avait trait à l'article VI du GATT de 1994, le Groupe spécial a fait observer ce qui suit:

Par exemple, l'article 1.1 de l'Accord SMC contient une définition du terme "subvention" et l'article 16.1 de l'Accord SMC contient une définition de l'expression "branche de production nationale", dans les deux cas "aux fins du présent accord". Or, les termes "subvention" et "branche de production nationale" sont utilisés à la fois dans l'article VI du GATT de 1994 et dans l'Accord SMC. Si l'expression "présent accord" était interprétée au sens strict comme désignant l'Accord SMC, les définitions de ces termes-clés données dans l'Accord SMC seraient alors inapplicables aux mêmes termes tels qu'ils sont utilisés dans l'article VI du GATT de 1994. Un tel résultat ne pourrait avoir été voulu.³²¹

4.685 Le Groupe spécial concluait plus loin que "les rédacteurs comptaient que l'article VI du GATT de 1994 et l'Accord SMC ne fonctionneraient que conjointement".³²²

4.686 L'Organe d'appel est parvenu à la même conclusion que le Groupe spécial. Notant que "[l]es auteurs du nouveau régime de l'OMC entendaient mettre un terme à la fragmentation qui avait caractérisé l'ancien système"³²³, l'Organe d'appel a conclu que:

les négociateurs de l'Accord SMC entendaient clairement que, dans le cadre de l'Accord sur l'OMC intégré, des droits compensateurs ne pourraient être imposés que conformément aux dispositions de la Partie V de l'Accord SMC et à l'article VI du GATT de 1994, considérés ensemble. En outre, en cas de conflit entre les dispositions de l'Accord SMC et l'article VI du GATT de 1994, les dispositions de l'Accord SMC prévaudraient du fait de la note interprétative générale relative à l'Annexe 1A.³²⁴

4.687 Même si l'affaire *Noix de coco desséchée* avait trait au rapport entre l'article VI et l'Accord SMC, le raisonnement suivi par le Groupe spécial et par l'Organe d'appel est également

³²¹ *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 1997, paragraphe 234.

³²² *Ibid.*, paragraphe 285.

³²³ *Noix de coco desséchée*,

à l'exportation "qui aurait pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation de ce produit au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire". Ainsi, en vertu de l'article XVI:4, il faut prouver deux éléments: 1) qu'il y a une subvention à l'exportation; et 2) que la subvention à l'exportation a pour résultat un système de double prix. Comme les Communautés européennes le notent à juste titre, la prescription relative au système de double prix a été supprimée dans le Code des subventions issu du Tokyo Round et reste absente de l'Accord SMC.³³⁰

4.693 Toutefois, le fait que l'existence d'un système de double prix n'a plus à être prouvée à l'appui d'une allégation faisant état d'une subvention à l'exportation prohibée ne rend pas les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* ou la Décision du Conseil de 1981 moins pertinents en l'espèce. Dans les affaires en question, le Groupe spécial a constaté l'existence des deux éléments – la subvention à l'exportation et le système de double prix. Toutefois, si la prescription relative au système de double prix n'avait pas figuré dans l'article XVI:4 (c'est-à-dire si le GATT de 1947 avait été moins indulgent à l'égard des subventions à l'exportation), le Groupe spécial aurait néanmoins constaté la même infraction. La seule différence est qu'il n'y aurait eu à prouver que l'existence d'un seul élément, non de deux, et le Groupe spécial serait parvenu aux mêmes conclusions; à savoir, qu'en exonérant d'impôt les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger dans le cadre de transactions à l'exportation, la France, la Belgique et les Pays-Bas avaient renoncé à des recettes, imposé différemment les ventes à l'exportation et les ventes sur le marché intérieur, et conféré une subvention à l'exportation.

4.694 De plus, la Décision du Conseil de 1981 n'a même pas évoqué la prescription en matière de double prix. Comme on l'a indiqué plus haut, le Conseil a seulement infirmé les conclusions du Groupe spécial concernant l'existence d'une subvention à l'exportation.

4.695 Ainsi, le fait que les affaires *Législations fiscales* comportaient des allégations faisant état d'un système de double prix ne diminue en rien la pertinence des rapports du Groupe spécial ou de la Décision du Conseil. Assurément, le fait que les Communautés européennes tentent même d'avancer un argument aussi ténu en dit long sur le bien-fondé de sa cause.³³¹

La Décision du Conseil de 1981 n'exige pas que soit adoptée une approche "tout ou rien" à l'égard de l'imposition des processus économiques qui se déroulent à l'étranger

4.696 Attaquant sur un dernier point la pertinence de la Décision du Conseil de 1981, les Communautés européennes font valoir que cette décision exige qu'un Membre choisisse entre deux possibilités, et deux possibilités seulement, lorsqu'il s'agit de revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Un Membre doit, soit exonérer tous les revenus provenant de tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, soit imposer tous les revenus provenant de tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger.³³²

³³⁰ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 48.

³³¹ L'argument des Communautés européennes revient à dire que parce qu'une allégation faisant état d'une subvention pouvant donner lieu à une action doit être étayée par des éléments montrant que cette subvention a entraîné des effets défavorables, l'interprétation donnée par un groupe spécial ou par l'Organe d'appel de l'article premier de l'Accord SMC dans une affaire relative à une subvention pouvant donner lieu à une action serait dénuée de pertinence pour l'interprétation de l'article premier dans une affaire relative à une subvention prohibée.

³³² Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 54.

4.697 Cette thèse du tout ou rien avancée par les Communautés européennes n'est pas étayée par le texte de la Décision du Conseil et les Communautés européennes n'appuient leur assertion sur aucune autre base. Les Communautés européennes formulent simplement une allégation non étayée en affirmant que dans l'intention du Conseil, une telle exonération fiscale ne devait pas être limitée aux cas dans lesquels des marchandises exportées étaient en jeu, mais devait être applicable dans tous les cas.

4.698 Ce n'est toutefois pas ce qu'indique le libellé de la Décision du Conseil. Le Conseil y a inclus deux éléments fondamentaux qui contredisent la thèse des Communautés européennes. Premièrement, la Décision indique que "d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci".³³³ Deuxièmement, la Décision indique que ces processus "ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général".³³⁴

4.699 En ce qui concerne le premier point, si les pays n'ont aucunement l'obligation d'imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger, ils devraient être libres d'exonérer ces revenus en totalité ou seulement en partie. Il n'y a simplement rien dans le libellé de la Décision qui impose une conclusion contraire.

4.700 Quant au second point, si les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas des activités d'exportation aux fins de l'article XVI:4, le fait d'exonérer d'impôt les revenus qui en proviennent ne peut pas être considéré comme une mesure subordonnée aux exportations, comme les Communautés européennes le soutiennent. Cela est vrai, que tous les revenus de source étrangère soient exonérés, ou seulement les revenus de source étrangère liés à des transactions à l'exportation. De fait, comme cela est examiné ci-dessous, les États membres des Communautés européennes eux-mêmes n'ont pas des systèmes purement territoriaux et ne satisferaient pas au critère exposé aujourd'hui par les Communautés européennes.

La Décision du Conseil de 1981 fait autorité

4.701 Les Communautés européennes contestent aussi que la Décision du Conseil fasse autorité. Citant la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon - Boissons alcooliques*, elles soutiennent que les rapports de groupes spéciaux du GATT qui ont été adoptés ne constituent rien de plus que des propositions aux PARTIES CONTRACTANTES du GATT.³³⁵

4.702 Les États-Unis ne contestent pas le fait que l'Organe d'appel ait rejeté l'opinion selon laquelle "les rapports de groupes spéciaux adoptés constituent [*en eux-mêmes*] "d'autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de

4.710 Pour importante qu'ait été la Décision du Conseil de 1981 en vertu du GATT de 1947, elle l'est encore davantage en vertu du GATT de 1994. L'article 1 b) iv) du GATT de 1994 dispose que l'Accord comprend le GATT de 1947 ainsi que, en autres choses, les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947". Ainsi, tandis que la Décision du Conseil était une interprétation du GATT de 1947, elle fait effectivement partie du GATT de 1994. Parce que le GATT de 1994 inclut non seulement le GATT de 1947, mais aussi les rectifications, modifications, protocoles, certifications et "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES"³⁴⁴, l'Organe d'appel a reconnu que "[l]es dispositions du GATT de 1994 diffèrent donc, à bien des égards, de celles du

4.714 À cet égard, il est instructif de comparer la question dont le présent Groupe spécial est saisi avec celle dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Vêtements de dessous de coton*.³⁴⁹ Dans cette affaire, l'Organe d'appel devait déterminer si l'Accord sur les textiles et les vêtements (l'"ATV") autorisait la fixation rétroactive de la date d'entrée en vigueur d'une mesure restrictive. Pour résoudre cette question, l'Organe d'appel a pris en considération l'accord prédécesseur, l'Arrangement multifibres (l'"AMF"), que l'Organe d'appel a considéré comme faisant partie du contexte de l'ATV. L'Organe d'appel a noté que l'AMF autorisait expressément la rétroactivité, mais que cette autorisation n'avait pas été reprise dans l'ATV. Cela a conduit l'Organe d'appel à la conclusion suivante:

À notre sens, le fait que la disposition expresse figurant dans l'*AMF*, qui permettait de donner effet rétroactivement à une mesure de limitation, n'est pas reprise dans l'*ATV* renforce beaucoup la présomption qu'une telle application rétroactive n'est plus autorisée. C'est là une conclusion évidente. Nous ne sommes pas en droit de supposer qu'une telle disparition est purement fortuite ou due à une inadvertance de la part de négociateurs harassés ou de rédacteurs inattentifs. Le fait qu'il n'existe pas de comptes rendus officiels de débats ni de déclarations des délégations sur ce point particulier ne constitue bien sûr pas une base sur laquelle faire une telle supposition.³⁵⁰

4.715 Le même raisonnement est applicable en ce qui concerne la Décision du Conseil, mais en sens inverse. Le fait que rien dans l'Accord SMC n'indique une répudiation des principes énoncés dans la Décision du Conseil permet de présumer que, en fait, les négociateurs n'ont pas eu l'intention de répudier ces principes. En l'absence d'une telle indication, le Groupe spécial n'est pas fondé à supposer que dans un accord qui fait référence à de nombreuses reprises à l'article XVI, des

notables quant à ces disciplines, mais, pour une grande part, ces améliorations n'avaient aucun rapport avec la définition d'une subvention à l'exportation. Les principales améliorations étaient, en effet, les suivantes: 1) l'amélioration du système de règlement des différends; 2) l'application aux pays en développement Membres des disciplines relatives aux subventions à l'exportation; et 3) l'application potentielle aux produits agricoles des disciplines de l'Accord SMC relatives aux subventions à l'exportation.

Toutefois, pour ce qui est de la définition d'une subvention à l'exportation, les modifications ont été relativement mineures. La définition contenue à l'article 3.1 a) est en grande partie un nouvel énoncé de principes que, précédemment, on pouvait glaner à partir de la Liste exemplative du Code des subventions issu du Tokyo Round. En ce qui concerne la Liste exemplative elle-même: 1) le terme "*delivery*" a été remplacé par le terme "*provision*", au point d) dans la version anglaise, et une note de bas de page a été ajoutée; 2) le critère de l'"*incorporation physique*" a été remplacé par celui de la "consommation dans la production" aux points h) et i); et 3) le terme "manifestement" a été supprimé au point j). En outre, les Annexes I et II ont été supprimés.

"négociateurs harassés ou de[s] rédacteurs inattentifs" ont décidé de rejeter l'une des décisions concernant l'article XVI les plus importantes de l'histoire du GATT.³⁵¹

La note de bas de page 59 étaye une interprétation de l'article 1.1 a)1) ii) selon laquelle l'exonération de l'impôt afférent aux revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles"

4.716 Dans les sections précédentes, les États-Unis ont démontré que la Décision du Conseil de 1981 commande une interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC et amène à la conclusion que l'exonération de l'impôt afférent aux revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de cette disposition. Cette conclusion acquiert plus de force lorsque l'on prend en compte la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. En vertu des règles générales énoncées par l'article 31.2 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, la note 59 fait partie du contexte de l'article 1.1 a) 1) ii).³⁵² De plus, cette note est un élément particulièrement important du contexte,

³⁵¹ À cet égard, à la première réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont fait valoir que si les États-Unis avaient voulu assurer le maintien des principes énoncés dans la Décision du Conseil, il leur appartenait de négocier l'insertion d'un libellé à cet effet dans l'Accord SMC. Les États-Unis n'acceptent pas cet argument.

Comme on l'a exposé ci-dessus, avant que le régime de l'OMC ne soit établi, le *statu quo* était que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger (y compris ceux qui se déroulent dans le cadre de transactions à l'exportation) pouvaient ne pas être imposés sans que cela constitue une infraction aux règles du GATT en matière de subventions. Cela était vrai, que l'on considère la question du point de vue de l'article XVI ou du Code des subventions. Comme le Code des subventions était un accord qui interprétait, entre autres choses, l'article XVI, la Décision du Conseil aurait été également applicable aux dispositions du Code des subventions, alors même qu'une décision du Comité chargé de l'application du Code des subventions aurait pu ne pas être applicable en ce qui concernait l'article XVI, selon la nature de la question et les parties contractantes concernées. *Voir, par exemple, États-Unis - Imposition de droits compensateurs sur les importations de saumons frais et réfrigérés en provenance de Norvège*, SCM/153, rapport du Groupe spécial adopté le 28 avril 1994, paragraphe 239 (le Groupe spécial établi en vertu du Code des subventions a examiné un rapport adopté du Groupe d'experts établi en vertu de l'article VI du GATT aux fins d'interprétation du Code des subventions).

Ainsi, au moment d'aborder le Cycle d'Uruguay, le régime FSC était protégé par la Décision du Conseil au regard à la fois de l'article XVI et du Code des subventions, et il n'était pas nécessaire pour les États-Unis de "payer" pour obtenir une protection qu'ils avaient déjà et que le texte du nouvel Accord SMC n'affectait pas. Compte tenu des textes de l'Accord sur l'OMC et de l'Accord SMC, la Décision du Conseil doit commander l'interprétation des dispositions pertinentes de l'Accord SMC, tout comme précédemment elle avait commandé l'interprétation de l'article XVI et des dispositions pertinentes du Code des subventions.

De fait, le principe essentiel de la Décision du Conseil qui est ici en cause ayant été proposé par les États membres des Communautés européennes et approuvé par les Communautés européennes, il semblerait qu'il aurait appartenu aux Communautés européennes de négocier un libellé qui dans l'Accord SMC aurait expressément mis fin à l'application de ce principe si les Communautés européennes n'estimaient plus que le principe était dans leur intérêt.

³⁵² Cf., *États-Unis - Droit antidumping sur les semi-conducteurs pour mémoires RAM dynamiques (DRAM) de un mégabit ou plus, originaires de Corée*, WT/DS99/R, rapport du Groupe spécial adopté le 19 mars 1999, paragraphe 6.21 ("le texte entier de l'Accord antidumping peut être pertinent pour bien interpréter une disposition particulière dudit accord").

revenus provenant de la transaction à l'exportation".³⁵⁵ De fait, la phrase est pertinente et n'a de sens que si les Membres de l'OMC sont autorisés à imposer moins lourdement les revenus de source étrangère que les revenus de source nationale ou à exonérer totalement d'impôt les revenus de source étrangère. Si les Membres de l'OMC ne sont pas libres d'agir ainsi, il n'était pas nécessaire que les rédacteurs de l'Accord SMC incluent cette disposition. En pareil cas, le point e) interdirait tout avantage fiscal conféré au titre des revenus d'entités étrangères prenant part à des transactions à l'exportation.

4.721 Un dernier élément indiquant que la note de bas de page 59 restreint la portée du point e) est la première phrase qui dispose que: "[l]es Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés". Cette phrase indique clairement que, dans certaines circonstances, un report d'impôt spécifiquement lié à des exportations ne constituerait pas une subvention prohibée. L'exemple donné est le cas dans lequel des intérêts sont recouvrés à un taux approprié, mais il est indiqué, de façon plus générale, qu'il peut y avoir d'autres circonstances dans lesquelles un report d'impôt ne donne pas lieu à une subvention à l'exportation.

4.722 En résumé, la note de bas de page 59 contredit l'allégation des Communautés européennes selon laquelle en vertu du point e), toute exonération ou remise ou tout report d'impôt, même subordonnés à l'exportation, constituent l'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii).

La note de bas de page 59 indique que les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés

4.723 Comme on l'a démontré dans la précédente section, la note de bas de page 59 restreint la portée du point e). Dans le contexte du présent différend, toutefois, l'élément le plus important de cette note, pour ce qui est de restreindre la portée du point e), en est la deuxième phrase. Comme on l'a expliqué ci-dessus, cette phrase n'est pertinente que si les Membres de l'OMC sont autorisés à exonérer d'impôt les revenus de source étrangère ou à imposer ces revenus à un taux plus faible que les revenus de source nationale.³⁵⁶

4.724 La deuxième phrase de la note de bas de page 59, comme le reste de la note, fait partie du contexte aux fins de l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii). Elle renforce la conclusion tirée de l'examen de la Décision du Conseil de 1981, à savoir que l'exonération d'impôt en faveur de revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".³⁵⁷

³⁵⁵ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 42.

³⁵⁶ Même le Japon, tierce partie intervenue aux côtés des Communautés européennes, reconnaît que l'objet du principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 est de répartir "les bénéfices entre activités qui se déroulent à l'intérieur du pays ou à l'étranger ...". Communication du Japon, 2 février 1999, paragraphe 19. Par ailleurs, évidemment, le Japon conteste que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC effectuent cette répartition correctement.

³⁵⁷ Bien sûr, pour des raisons comme celles qui ont été exposées plus haut à propos de l'article 1.1 a) 1) ii), la Décision du Conseil de 1981 commande aussi l'interprétation de la note de bas de page 59, ce qui vient renforcer la conclusion selon laquelle la deuxième phrase de cette note montre que l'intention des rédacteurs était d'autoriser les Membres à ne pas imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.

La note de bas de page 59 reflète la manière dont les exonérations d'impôt au titre de revenus de source étrangère ont été traitées par le passé dans le cadre du GATT

4.725 Les conclusions énoncées ci-dessus en ce qui concerne la note de bas de page 59 sont confirmées par un examen de l'historique du GATT avant l'Accord SMC. Fait très remarquable, les disciplines prévues dans l'Accord SMC concernant les subventions à l'exportation ne représentent pas, comme les Communautés européennes l'allèguent, quelque notion nouvelle qui se serait fait jour pour la première fois pendant le Cycle d'Uruguay. Bien au contraire, elles découlent directement d'une prohibition plus étroite contenue dans l'article XVI:4 du GATT. De même, la Liste exemplative de subventions à l'exportation a d'abord été établie en liaison avec l'article XVI:4 et le point e) de la Liste actuelle montre qu'il tire son origine du point c) de la Liste de 1960. Comme le point c) avait été proposé par un pays, la France, qui exonérait d'impôt les revenus de source étrangère de manière à conférer un avantage aux exportations de marchandises par rapport aux ventes sur le marché intérieur, il est peu vraisemblable que l'on ait voulu que l'exonération en faveur de tels revenus soit considérée comme une subvention à l'exportation au sens du point c) et de l'article XVI:4. Retenir aujourd'hui une interprétation contraire à la Liste exemplative en vigueur irait à l'encontre de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC qui, tel qu'il a été interprété par l'Organe d'appel, visait à "donn[er] des gages de continuité et de cohérence pour un passage sans heurt d'un système [le GATT de 1947] à l'autre".³⁵⁸

La note de bas de page 59 est déterminante quant à la question de savoir si l'exonération d'impôt au titre des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger constitue une subvention

4.726 Jusqu'ici, les États-Unis ont analysé la note de bas de page 59 en tant qu'élément du contexte de l'article 1.1 a) 1) ii), en se conformant à la démarche adoptée par les Communautés européennes, à savoir commencer par le général plutôt que par le particulier. Toutefois, la méthode correcte consiste à commencer l'analyse par la note 59, disposition particulière de l'Accord SMC qui traite le plus directement d'une exonération de l'impôt sur les revenus. L'exonération d'impôt au titre du régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation en vertu de la note 59. Pour les raisons exposées ci-dessous, la note 59 est déterminante en la matière.

4.727 Si les Communautés européennes et les États-Unis s'accordent à reconnaître que la Liste exemplative est "exemplative", ils ne s'accordent pas quant à la manière dont cette Liste est exemplative. Les Communautés européennes semblent faire valoir que si un type particulier de contribution financière est décrit en un point particulier de la Liste exemplative, mais ne peut être considéré comme une subvention à l'exportation selon le critère énoncé au même point, il est néanmoins possible de constater que cette contribution financière est une subvention à l'exportation selon quelque autre critère.

4.728 De l'avis des États-Unis, ce n'est pas là ce que les rédacteurs se proposaient lorsqu'ils ont employé le terme "exemplative" pour désigner l'Annexe I de l'Accord SMC. Bien au contraire, une interprétation plus raisonnable est que les rédacteurs ont employé le terme "exemplative" pour

L'interprétation de "normalement exigibles" par les Communautés européennes fait prévaloir la forme sur le fond

4.733 Comme on l'a établi ci-dessus, lorsque l'article 1.1 a) 1 ii) est interprété à la lumière de la Décision du Conseil de 1981 et de la note de bas de page 59, il devient évident que l'exonération d'impôt en faveur de revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles". Toutefois, une faiblesse supplémentaire de l'argument contraire présenté par les Communautés européennes est qu'il fait prévaloir la forme sur le fond.³⁶⁰

4.734 Les Communautés européennes s'attachent non pas à la nature de l'exonération fiscale, mais à la manière dont cette exonération est conférée. Une mesure ne constitue pas à un degré plus ou moins élevé une subvention selon que les pouvoirs publics apportent une contribution financière 1) en incluant un type de revenus dans un principe général d'imposition pour ensuite délimiter formellement un sous-ensemble de ces revenus; ou 2) en n'assujettissant pas, dès l'origine, un certain type de revenus à l'impôt. Les deux méthodes ont le même effet – à savoir, exonérer d'impôt certains revenus et, par là même, renoncer à des recettes.

4.735 Certains systèmes territoriaux européens, par exemple, exonèrent les revenus de source étrangère de l'impôt direct au moyen de la méthode 2) – en d'autres termes, ils n'assujettissent pas les revenus de source étrangère à l'obligation fiscale. Toutefois, ces systèmes ont le même effet général que le régime FSC – qui utilise la méthode 1) – dans la mesure où les transactions à l'exportation supportent une charge fiscale moindre que les transactions réalisées sur le marché intérieur.³⁶¹ Toutefois, rien dans l'article 1.1 a) 1) ii) n'indique que l'une de ces méthodes d'exonération fiscale constitue une subvention tandis que l'autre n'en est pas une. La forme de l'exemption ne devrait pas avoir d'importance. Ce qui devrait avoir de l'importance, c'est la nature des revenus que l'exonération soustrait à l'impôt.

4.736 La position des Communautés européennes, si elle était acceptée et menée jusqu'à sa conclusion logique, exigerait que les Membres de l'OMC imposent tous les revenus – sans que l'on considère où ils ont été gagnés et par qui; faute de quoi, leurs systèmes fiscaux constitueraient intrinsèquement des subventions. Toutefois, il serait aberrant d'exiger que les Membres de l'OMC

³⁶⁰ Les États-Unis voudraient aussi noter que si l'on accepte la thèse des Communautés européennes, une partie de son allégation à l'encontre du régime FSC doit être rejetée. Les Communautés européennes ont incriminé 1) l'exonération de l'impôt applicable au moment considéré accordée en faveur des revenus des FSC; et 2) la déduction pour dividendes distribués accordée en faveur des dividendes des FSC lorsqu'ils sont rapatriés. Toutefois, comme cela est expliqué dans la première communication des États-Unis, au paragraphe 23, la règle en vigueur dans le cadre du système d'imposition des revenus des États-Unis est de reporter l'imposition des revenus provenant de filiales étrangères de sociétés américaines jusqu'au moment où les gains de la filiale sont transférés à la société mère des États-Unis sous la forme de dividendes. S'il est vrai que les États-Unis peuvent exiger 2340 l-Unis 66t d' exiger

professionnels et la démonstration du produit à des clients éventuels. Le processus de distribution comporte aussi l'élaboration et la négociation des contrats de vente et documents authentiques connexes, l'organisation du financement, l'établissement et l'envoi des factures, la réception du paiement et la livraison du produit au client.

4.740 Il n'y a souvent aucun rapport direct entre le montant des coûts de distribution supportés et la valeur d'une transaction de vente. Il arrive souvent qu'une commande importante soit placée par une entreprise après un effort de promotion relativement limité; dans d'autres cas, une vaste campagne de vente peut n'aboutir qu'à des ventes minimales ou à aucune vente du tout – la commande peut aller à un concurrent. De nombreux coûts de distribution représentent des "frais généraux fixes" pour le vendeur, quelle que soit l'importance de la transaction.

4.741 Ces coûts de distribution, en particulier ceux qui sont associés à la promotion des ventes, doivent généralement être supportés sur le lieu ou près du lieu où le client ou le client potentiel opère. En conséquence, dans le cas de ventes à des clients du pays de fabrication, les activités de distribution sont normalement menées à l'intérieur du pays. Réciproquement, dans le cas d'exportations, un grand nombre de ces activités sont menées généralement hors du pays de fabrication: soit dans le pays du client potentiel, soit dans un pays tiers qui est plus commode pour le client potentiel que le pays de fabrication.

4.742 Les activités de distribution, telles qu'elles ont été décrites dans les paragraphes précédents du paragraphe 75e par une

4.742

Communautés européennes n'ayant pas réussi à prouver que les règles de fixation administrative des prix des FSC aboutissent à une quelconque économie d'impôts au titre des revenus de source nationale, et encore moins à une économie "notable", leurs allégations doivent être rejetées.

L'interprétation de l'expression "conditions de libre concurrence" par les Communautés européennes est incorrecte

4.748 Les Communautés européennes ont fait valoir que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent des subventions à l'exportation prohibées parce qu'elles enfreignent le principe de la libre concurrence.³⁶⁹ Elles ont soutenu qu'il en était ainsi parce que "[l]es règles de fixation administrative des prix du régime FSC s'écartent considérablement des principes appliqués par les pays développés en matière de fixation des prix de transfert entre sociétés affiliées énoncées dans les Principes [de l'OCDE]."³⁷⁰ Elles ont allégué que les Principes de l'OCDE sont pertinents aux fins du présent différend parce qu'"un consensus international s'est développé sur la démarche à suivre à cet égard, qui trouve son expression dans les *"Principes applicables en matière de prix de transfert"* de l'OCDE".³⁷¹ Elles ont affirmé aussi que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC aboutissent à des résultats différents de ceux que l'on obtiendrait en appliquant l'article 482 du Code des impôts des États-Unis.³⁷² Elles soutiennent que cette dérogation alléguée à l'article 482 prouve que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont contraires à l'article 3.1 a).³⁷³

4.749 Une fois encore, les Communautés européennes ont mal interprété la disposition de droit déterminante applicable à leurs allégations. Ni les Principes de l'OCDE ni l'article 482 ne donnent une définition de l'expression "conditions de libre concurrence" aux fins de la note de bas de page 59. Les Principes de l'OCDE et l'article 482 sont peut-être deux des principaux progrès réalisés en ce qui concerne la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, mais ils n'ont pas été incorporés à l'Accord SMC.

4.750 À de nombreux égards, la position des Communautés européennes en ce qui concerne l'article 482 cipa Fes à l'4a5it

du droit interne d'un seul membre4a5it

482, ne peut pas servir4a5iréférence

concurrence.

4.751 Les Principes de l'OCDE sont également dépourvus d'intérêt en ce qui concerne le présent différend.³⁷⁴ En aucune de ses dispositions l'Accord SMC ne stipule que la définition des conditions de libre concurrence aux fins de la note de bas de page 59 peut être fournie par les règles d'une autre organisation. Si80.2imables que soient a Fes à l'4a5it

³⁶⁹ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 158.

³⁷⁰ *Ibid.*, Paragraphe 68.

³⁷¹ *Ibid.*, Paragraphe 67.

³⁷² *Ibid.*, paragraphe 75.

³⁷³ *Ibid.*, paragraphe 78.

³⁷⁴ À cet égard, a FeÉtats-Unis réa Trment que les Communautés européennes n'ont pas expliqué Tmment a Fes à l'4a5it *postérieure* pourraient être considérés Tmme ayant été incorporés à l'Accord SMC.

l'Accord SMC lorsque rien n'indique que telle était l'intention des rédacteurs de l'Accord.³⁷⁵ Seule une petite minorité des Membres de l'OMC a formellement accepté d'adhérer aux Principes de l'OCDE. Le fait qu'"[u]n consensus international" de pays développés soit reflété dans ces principes n'est pas

administrative des prix génèrent des résultats globaux compatibles avec le principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59.

4.756 Néanmoins, il appartient aux Communautés européennes, en tant que partie plaignante, de fournir une définition de l'expression "conditions de libre concurrence" et d'indiquer pourquoi les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont en quelque sorte incompatibles avec cette définition. Parce que les Communautés européennes ne l'ont pas fait, elles n'ont pas même établi *prima facie* que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont contraires aux obligations qui incombent aux États-Unis en vertu de l'Accord SMC.

Une mesure n'est pas incompatible avec le principe de la libre concurrence pour la seule raison qu'elle vise à des fins de commodité administrative

4.757 Les Communautés européennes ont affirmé que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC enfreignent l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, au moins en partie, parce qu'elles visent à des fins de commodité administrative. Elles ont indiqué que les Principes de l'OCDE désapprouvent certains types de formule¹³ a'- en es ont inauion rencunue lec Principes depermte d

que la méthodologie sur laquelle reposent les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC contrevient au principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59. Les Communautés européennes ne réussiront cependant pas à le faire, parce que la note 59 ne proscrie l'utilisation d'aucune méthode particulière. En vertu de cette note, ce qui compte, c'est que les résultats obtenus soient ceux qui seraient obtenus dans des conditions de libre concurrence, non la manière dont ces résultats sont obtenus.

La stricte analyse des prix d'achat proposée par les Communautés européennes est incorrecte

4.762 En affirmant que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59, les Communautés européennes ont apparemment adopté une analyse de la fixation des prix de cession applicables aux FSC fondée sur l'hypothèse selon laquelle toutes les FSC achètent des marchandises auprès de leur société mère, puis les revendent. Les Communautés européennes s'efforcent donc d'établir des prix de cession précis comme ceux qui pourraient être utilisés aux fins de l'évaluation en douane lorsqu'un produit est vendu dans le cadre d'une transaction transfrontières. Malheureusement, cette analyse est profondément erronée pour un certain nombre de raisons, dont la plus importante est que la majorité des transactions des FSC ne correspondent pas à l'hypothèse des Communautés européennes.

4.763 De nombreuses FSC n'utilisent jamais le modèle dit "achat-vente" dans leurs transactions. En d'autres termes, elles n'acquièrent pas la propriété des marchandises avant de les revendre à des clients. Une importante proportion des transactions des FSC, et peut-être la majorité de leurs ventes, se font selon un modèle "à la commission" dans lequel la FSC joue le rôle de distributeur pour le producteur apparenté et est rémunérée par une commission, non par un bénéfice sur la revente des marchandises. Les fonctions de distribution et de vente dont la FSC prend la responsabilité aux fins de la fiscalité ne diffèrent pas entre elles comme s'il s'agissait de deux paradigmes, et les calculs nécessaires à la fixation des prix de cession sont les mêmes dans les deux cas. Néanmoins, une FSC "à la commission" n'achète pas de marchandises auprès d'un fournisseur, et il n'y a donc pas en fait, dans ce cas, de prix de cession des marchandises.

4.764 De plus, de nombreuses transactions des FSC ne comportent pas du tout de vente, mais consistent en une location-vente ou en la prestation de services. Dans ces transactions, ni la FSC, ni le fournisseur apparenté ne peuvent indiquer un prix d'achat équivalent au prix de vente d'un produit. Les biens cédés en location-vente restent la propriété du producteur, et le rôle de la FSC en tant que distributeur est de faciliter la transaction de location-vente. Dans le cas de services, il se peut qu'il n'y ait pas du tout de biens tangibles en jeu, mais la FSC doit encore s'acquitter de ses fonctions d'intermédiaire.

4.765 Ce qui est en cause dans la fixation des prix de cession applicables aux FSC (qui intervient uniquement aux fins de la fiscalité), ce n'est pas le prix des marchandises à un moment donné, mais la valeur d'ensemble des fonctions de la FSC pendant l'exercice imposable. Comme les États-Unis l'ont indiqué précédemment, la législation FSC impute aux FSC, aux fins de la fiscalité, toutes les fonctions de distribution et de vente à l'étranger en liaison avec une transaction effectuée par leur intermédiaire. Si la FSC ne s'est pas acquittée elle-même de toutes ces fonctions, elle est légalement tenue d'en supporter le coût. C'est ce groupe de fonctions dont la FSC est responsable qui sert de base à l'imputation de revenus à la FSC. Comme on le montrera ci-dessous, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC imputent à juste titre des revenus à la FSC en fonction des fonctions à l'étranger qui lui sont attribuées.

Une mesure fiscale est compatible avec le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 si elle permet d'arriver à des résultats proches d'une fourchette de valeurs établies dans des conditions de libre concurrence

4.766 Les Communautés européennes ont admis que la fixation de prix dans des conditions de libre concurrence visée par la note de bas de page 59 implique une "fourchette" de valeurs et seulement une "approximation" des prix qui seraient facturés par des parties indépendantes. En particulier, elles ont indiqué que le principe de la libre concurrence exige que "les prix pratiqués entre des entreprises associées soient ajustés de manière à refléter les prix qui auraient été pratiqués entre des entreprises indépendantes".³⁷⁹ Selon les Communautés européennes, il suffit que ces ajustements "puissent donner un prix suffisamment proche du prix de libre concurrence dans des situations [aussi] diverses dans le temps".³⁸⁰ De fait, les Communautés européennes admettent même que le principe de la libre concurrence est respecté aussi longtemps que les résultats d'une mesure particulière se situent à l'intérieur d'une "marge de tolérance" acceptée.³⁸¹

4.767 Les États-Unis ne sont en désaccord avec les Communautés européennes quant à aucune des positions ci-dessus. De fait, ils démontreront plus loin que les règles de fixation administrative des

être considéré comme une subvention, à plus forte raison comme une subvention à l'exportation prohibée.

4.770

4.784 Le type d'analyse employé dans ces cinq cas est le même que celui qui est employé pour s'assurer de l'acceptabilité d'un chiffre de prix de cession aux fins de la fiscalité aux États-Unis. Ces données empiriques permettent de penser que les résultats imputés aux FSC en vertu des règles de fixation administrative des prix correspondent aux résultats enregistrés par des distributeurs indépendants dans leurs relations avec des fabricants–fournisseurs non apparentés. De fait, les données empiriques permettent de penser que la méthode CTI est prudente quant au montant de revenus imputé à une FSC.

4.785 La seconde source de données empiriques examinée par les États-Unis est une enquête qui visait à faire apparaître le niveau global des activités à l'étranger que les principaux utilisateurs de FSC aux États-Unis entreprennent en liaison avec des transactions auxquelles des FSC participent. Pour obtenir ces renseignements, des questionnaires ont été envoyés à 27 des plus gros exportateurs américains qui ont recours à des FSC. Ces 27 exportateurs constituent un échantillon représentatif des plus grosses entreprises des secteurs industriels présentant le volume le plus élevé d'exportations par l'intermédiaire de FSC. Le questionnaire demandait à chaque entreprise faisant l'objet de l'enquête de déterminer le pourcentage des dépenses totales supportées par elle-même et par sa FSC qui était supporté hors du territoire des États-Unis.

4.786 Sur les 27 entreprises interrogées, 16 ont répondu à l'enquête, qui est décrite en détail dans la pièce n° 21 des États-Unis, présentée en réponse à la question n°

ad valorem, montant considéré comme *de minimis* en vertu de l'Accord SMC.³⁸⁵ De plus, comme on l'a expliqué précédemment, ce chiffre surestime toute subvention éventuelle résultant des règles mêmes de fixation administrative des prix applicables aux FSC.³⁸⁶

4.789 Bien que les Communautés européennes admettent à contrecœur que le terme "notable" à la note 59 "vise à éviter que les Membres n'invoquent des cas particuliers d'importance mineure"³⁸⁷, elles s'efforcent néanmoins d'expliquer comment une économie d'impôts de moins de 0,93 pour cent peut être considérée comme "notable".³⁸⁸

du territoire douanier des États-Unis, elles soutiennent, sans référence à aucun texte faisant autorité, que "[c]e n'est pas là le bon critère".³⁹²

4.792 Pour commencer, les États-Unis notent que rien dans la législation FSC n'exige que les FSC soient établies sur des territoires des États-Unis. Bien que par le passé, la plupart des FSC aient choisi de s'implanter sur des territoires des États-Unis, on peut présumer que ces choix étaient fondés sur toute une gamme de considérations commerciales, y compris le régime fiscal en place dans le pays d'accueil. En se fondant sur des éléments de preuve épars de l'activité des FSC depuis 1992, période couverte par le rapport le plus récent du Département du Trésor concernant les FSC, les États-Unis croient comprendre qu'un nombre toujours plus important de FSC sont constituées à la Barbade, à la

l'exportation est constituée par la vente à l'étranger d'un produit ou d'un service national, *le critère étant celui du franchissement de la frontière douanière du pays exportateur*".³⁹⁶

4.796 Au lieu d'un argument juridique, les Communautés européennes avancent un argument de politique générale, à savoir que les Membres de l'OMC ne sont pas tenus d'avoir des territoires douaniers, et que s'ils sont autorisés à en avoir, cela ouvrira un champ immense aux abus.³⁹⁷ Toutefois, le fait est que les Membres ont des territoires douaniers, qu'ils en ont eu depuis le début du système du GATT et que les abus évoqués par les Communautés européennes ne semblent pas s'être produits.

4.797 Bien plus, la position des Communautés européennes en ce qui concerne les territoires des États-Unis reflète une profonde ignorance (intentionnelle ou non) quant aux territoires et possessions de certains États membres des Communautés européennes. Par exemple, dans une récente décision, la Cour de justice des Communautés européennes a estimé qu'une personne qui avait fait entrer aux Pays-Bas un navire en provenance des Antilles néerlandaises était assujettie à la TVA imposée par les autorités néerlandaises parce que l'entrée aux Pays-Bas de marchandises en provenance des Antilles néerlandaises remplissait les conditions requises pour être considérée comme entrée dans les Communautés européennes.³⁹⁸ L'opinion de la Cour met parfaitement en lumière, d'une manière pertinente pour le présent différend, la tension entre le statut des Antilles néerlandaises en tant que partie du Royaume des Pays-Bas et son statut en tant que possession géographiquement et juridiquement distincte.

Les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve qui leur incombe

4.798 En tant que partie plaignante dans le présent différend, les Communautés européennes doivent supporter la charge qui consiste à présenter initialement au Groupe spécial des faits et des arguments juridiques suffisants pour établir la présomption que les États-Unis ont manqué à leurs obligations au titre de l'Accord SMC et de l'Accord sur l'agriculture. Elles ne se sont acquittées de cette charge pour aucune de leurs allégations. Pour faciliter la tâche du Groupe spécial, les États-Unis résumant brièvement ci-dessous les raisons pour lesquelles il en est ainsi.

Les Communautés européennes n'ont pas prouvé que l'exonération fiscale des FSC constitue une subvention au sens de l'article premier

4.799 Pour faire prévaloir leur allégation selon laquelle l'exonération fiscale des FSC est une subvention prohibée, les Communautés européennes doivent d'abord prouver que le régime FSC est une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Or, les Communautés européennes n'ont pas montré que le régime FSC implique que les États-Unis abandonnent des recettes "normalement exigibles". Elles n'ont pas énoncé d'argument juridique établissant pourquoi des revenus exonérés par le régime FSC constituent des recettes "normalement exigibles". Comme on l'a indiqué ci-dessus, les États-Unis, comme tous les autres Membres de l'OMC, n'ont aucunement l'obligation d'imposer ces revenus "de source étrangère". Ce principe découle de la pratique antérieure du GATT et de la note de bas de page 59, qui l'une et l'autre font partie du contexte de l'article premier. En conséquence, l'exonération des revenus de source étrangère dans le cadre du régime FSC ne peut pas être considérée comme des recettes qui sont "exigibles" au sens de l'article premier et le fait de ne pas imposer ces revenus ne constitue pas une subvention. Les simples

³⁹⁶ Document du GATT n° C/97 (15 mars 1977) (pas d'italique dans l'original).

³⁹⁷ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 81.

³⁹⁸ Voir la pièce n° 22 des États-Unis.

assertions contraires des Communautés européennes ne suffisent pas à donner une base juridique à leurs allégations.

Les Communautés européennes n'ont pas prouvé que l'exonération fiscale applicable aux FSC enfreint l'article 3.1 a)

4.800 De même que les Communautés européennes ont mal interprété l'article premier, elles ont aussi mal interprété l'article 3.1 a) en ignorant la disposition juridique centrale applicable au présent différend, la note de bas de page 59. La note 59 restreint la portée du point e) de l'Annexe I en disposant que l'exonération d'impôts directs en faveur de revenus de source étrangère ne constitue pas une subvention à l'exportation. La note de bas de page 5 de l'Accord SMC dispose que si une mesure est désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation, elle échappe à toutes les prohibitions prévues dans l'Accord SMC. Comme le régime FSC vise à exonérer les revenus de source étrangère réalisés dans des transactions à l'exportation et que ces revenus ne doivent pas nécessairement être imposés en vertu de la note 59, le régime FSC échappe à la prohibition de l'article 3.1 a).

4.801 N'ayant pas appliqué la règle de droit correcte à leur allégation, les Communautés européennes n'ont pas présenté au Groupe spécial d'éléments de preuve établissant que le régime FSC accorde une exonération fiscale en faveur de revenus réalisés à l'exportation autres que de source étrangère. Dans ce contexte, il est important de rappeler que les Communautés européennes ont affirmé que le seul élément de preuve dont elles aient besoin de se prévaloir en l'espèce est la législation FSC elle-même.³⁹⁹ Comme la législation FSC ne prouve pas que le régime FSC exonère autre chose que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, le fait que les Communautés européennes n'ont pas fourni d'autres éléments de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article 3.1 a) indique que cette allégation devrait être écartée.

Les Communautés européennes n'ont pas prouvé que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC enfreignent l'article 3.1 a)

4.802 Les Communautés européennes n'ont pas fourni d'éléments qui justifient *prima facie* leur allégation selon laquelle les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC enfreignent l'article 3.1 a) parce qu'elles ont mal interprété la règle de droit applicable et parce qu'elles n'ont pas présenté au Groupe spécial des éléments de preuve démontrant que les règles en question contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 en imputant indûment de manière systématique aux FSC des revenus de source nationale. Elles n'ont pas même identifié à l'intention du Groupe spécial ce que le principe de la libre concurrence énoncé à la note 59 implique. Bien au contraire, elles allèguent simplement que quel que soit le critère pertinent, les

pas

indûment de manière systématique aux FSC des revenus de source nationale. Elles n'ont pas même identifié à l'intention du Groupe spécial ce que le principe de la libre concurrence énoncé à la note 59 implique. Bien au contraire, elles allèguent simplement que quel que soit le critère pertinent, les

l'intérieur des États-Unis. De plus, elles n'ont pas encore présenté d'éléments de preuve montrant que, quelle que soit la mesure dans laquelle on puisse dire que les règles de fixation administrative des prix permettent d'exonérer d'impôts directs des revenus de source nationale, l'économie d'impôts en résultant au titre des revenus de source nationale est "notable", constatation qui est requise en vertu de la note de bas de page 59 pour qu'une "pratique administrative ou autre" ayant trait à la fixation de prix de cession soit considérée comme une subvention à l'exportation prohibée. Les Communautés européennes n'ont pas même proposé de critère permettant d'établir ce qu'il faut entendre par "notable".

4.804 Aussi longtemps que les Communautés européennes n'ont pas fourni au Groupe spécial d'éléments de preuve montrant que la répartition des revenus entre revenus de source étrangère et

soutenu, à la première réunion du Groupe spécial, que les États-Unis ne pouvaient pas "choisir à leur

- a) Vente réalisée sur le territoire national. Une société néerlandaise enregistrant pour l'exercice fiscal un bénéfice de 200 dollars EU sur une vente réalisée aux Pays-Bas serait imposable au taux ordinairement appliqué aux revenus des sociétés, soit 35 pour cent, et acquitterait donc aux Pays-Bas un impôt de 70 dollars EU.
- b) Vente par l'intermédiaire d'une succursale étrangère. Bien qu'une société néerlandaise soit assujettie à l'impôt néerlandais pour ses revenus provenant de toutes sources, il y a un allègement proportionnel accordé par la législation néerlandaise qui aboutit en pratique à exonérer d'impôt les revenus de source étrangère reçus par l'intermédiaire d'un établissement permanent à l'étranger. La société néerlandaise peut se prévaloir de cet allègement si les revenus en question sont imposables (à quelque taux que ce soit) dans le pays étranger dans lequel ils ont leur source. Il n'est aucunement exigé que l'impôt étranger soit effectivement acquitté. Ainsi, il est satisfait à la prescription même si les revenus sont exonérés de l'impôt étranger en raison d'une convention fiscale ou d'une exonération temporaire.

L'allègement est le montant qui se trouve dans la même proportion par rapport à l'impôt néerlandais payable sur les revenus imposables totaux que celle dans laquelle se trouvent les revenus de source étrangère par rapport aux revenus imposables totaux. Dans le cas à l'examen (c'est-à-dire, celui d'une société néerlandaise qui a des revenus d'origine nationale de 100 dollars et d'une succursale étrangère de cette société qui réalise des revenus de 100 dollars sur la vente), l'impôt perçu aux Pays-Bas serait de 70 dollars EU au total, et le crédit serait de 35 dollars EU, selon le calcul suivant:

$$\frac{\text{Revenus de source étrangère (100 \$EU)}}{\text{Revenus totaux (200 \$EU)}} \times \text{Impôt néerlandais sur les revenus totaux} = \text{crédit de 35 \$EU}$$

Ce crédit de 35 dollars est égal à l'impôt néerlandais qui aurait frappé les revenus étrangers si ces revenus avaient été réalisés sur le territoire national, et constitue donc une exonération totale de l'impôt afférent à ces revenus. Dans cet exemple, l'impôt effectivement payé aux Pays-Bas serait de 35 dollars, alors qu'il aurait été de 70 dollars si la vente avait été réalisée uniquement sur le territoire national.

- c) Vente à une filiale étrangère. Comme les bénéfices de la filiale étrangère ne sont pas consolidés avec les bénéfices de la société mère néerlandaise, il n'y a pas d'impôt néerlandais frappant directement les bénéfices de la filiale. De plus, il ne s'agit pas là seulement d'un report de l'impôt néerlandais jusqu'au moment où les bénéfices sont rapatriés vers la société mère néerlandaise sous la forme de dividendes. Bien au contraire, dans la plupart des cas, il y a exonération d'impôt pour ces gains parce que les dividendes sont totalement exonérés d'impôt, le résultat étant une remise de l'impôt néerlandais sur les bénéfices de la filiale provenant d'exportations néerlandaises. Selon la législation néerlandaise, une société néerlandaise est exonérée de l'impôt néerlandais sur tous les "avantages" liés à une participation remplissant les conditions requises (exonération pour participation), y compris les dividendes en espèces, les dividendes en nature, les actions gratuites, les distributions "cachées" de bénéfices et les plus-values en capital réalisées lors de la cession des participations, à condition que certaines conditions soient remplies, y compris la prescription de participation minimale, une prescription essentiellement théorique d'"assujettissement à l'impôt" et des prescriptions qui excluraient un simple investissement de portefeuille. L'exonération pour participation est applicable aux dividendes provenant d'une société nationale aussi bien que d'une société étrangère. La différence de traitement entre sociétés nationales et sociétés étrangères est que la filiale nationale

la Belgique⁴⁰⁸ et celui de la France⁴⁰⁹, présentant chacun des variations différentes du principe de la territorialité, ont aussi été considérés comme visés par la Liste exemplative de 1960 de subventions à l'exportation. Bien que la Décision du Conseil de 1981 ait, en fait, infirmé les décisions du Groupe spécial, les conclusions factuelles du Groupe spécial concernant l'effet sur les exportations des systèmes territoriaux en question restent correctes.

4.812 De plus, il y a d'autres pays, non parties au différend antérieur, qui présentent les mêmes questions parce que leur système fiscal favorise effectivement les exportations grâce à la combinaison de dispositions relatives à l'imposition des revenus de source étrangère. Le régime d'imposition des revenus de l'Espagne présente un intérêt tout particulier: il prévoit, de façon générale, que les sociétés résidentes et les établissements permanents en Espagne sont assujettis à l'impôt sur le revenu des sociétés pour les revenus réalisés dans le monde entier.⁴¹⁰ Les personnes morales non résidentes qui n'ont pas d'établissement stable sont, de façon générale, imposées seulement sur leurs revenus de source espagnole, résultant de paiements effectués par des personnes physiques ou morales résidentes. Une succursale en Espagne d'une entité non résidente, qu'elle se consacre à la vente ou à la fabrication, constitue un établissement stable en Espagne et est par conséquent assujettie à l'impôt sur les sociétés pour la totalité de ses revenus imposables nets. En droit espagnol, le moyen d'échapper à la double imposition est généralement le recours à la méthode du crédit d'impôt.

4.813 Le système fiscal espagnol ne peut pas être considéré comme étant purement un système fiscal mondial utilisant le crédit d'impôt pour éviter la double imposition. L'exonération pour participation prévue par le Décret-loi royal n° 8/1996 du 7 juin (LIS, article 30*bis*) prévoit une exonération fiscale obtenue par l'octroi d'un crédit d'impôt de 100 pour cent, égal à la totalité de l'impôt sur les revenus des sociétés dû en Espagne au titre des dividendes étrangers payés en considération des bénéfices correspondants de la filiale étrangère. Il y a des limites, y compris le fait que la société non résidente doit être assujettie à un impôt "comparable" à l'impôt espagnol sur les revenus des sociétés sans possibilité de bénéficier d'une exonération, et ne doit pas être résidente dans un pays ou un territoire considéré comme paradis fiscal, encore que l'on ne voie pas très bien comment cette limitation fonctionne en pratique parce que la loi espagnole ne définit pas la notion d'impôt comparable et qu'un contribuable qui interprète raisonnablement cette règle ne s'expose à aucune sanction. Les plus-values en capital réalisées lors de la vente de parts de sociétés non résidentes échappent à la double imposition, tout comme les dividendes étrangers. Bien que de façon générale, l'Espagne n'impose pas les bénéfices non distribués de filiales étrangères, elle possède une

⁴⁰⁸ Une succursale étrangère d'une société belge n'est généralement pas imposée sur ses revenus de source étrangère, y compris ses revenus réalisés à l'exportation. Dans les cas où la Belgique a conclu une convention fiscale avec le pays dans lequel se trouve la succursale, cette convention prévoit généralement que les bénéfices de la succursale étrangère sont totalement exonérés d'impôt en Belgique. Si les revenus de la succursale étrangère ont été réalisés dans un pays qui n'est pas partie à la convention, ils sont exonérés d'impôt à 75 pour cent. Une filiale étrangère d'une société belge n'est pas imposée sur la plus grande partie de ses revenus de source étrangère, y compris ses revenus réalisés à l'exportation, grâce au jeu combiné d'une exonération fiscale sur les revenus non distribués et d'une exonération pour participation de 95 pour cent au titre des revenus distribués.

⁴⁰⁹ De façon générale, les revenus de source étrangère directement imputables à des opérations menées à l'étranger sont exonérés d'impôt en France. Une filiale étrangère d'une société française n'est généralement assujettie à l'impôt pour aucun de ses revenus non distribués. Une fois distribués, la plupart des gains d'une filiale étrangère peuvent bénéficier d'une exonération pour participation.

⁴¹⁰ Voir "The Taxation of Companies in Spain", revu et mis à jour par Stella Raventos Calvo, *The Taxation of Companies in Europe, Guides to European Taxation: Volume II*, 1997, Bureau international de documentation fiscale, pages 1 à 140 (une copie des pages dans lesquelles les dispositions décrites sont mentionnées est communiquée et constitue la pièce n° 24 des États-Unis).

étrangères et prévoient une exonération pour participation. Dans le cas des revenus provenant d'activités de distribution liées aux exportations qui remplissent les conditions requises, les États-Unis ont choisi d'adopter un système partiellement territorial. La différence entre le système fiscal des

4.821 Deuxièmement, rien ne permet de supposer que les activités des FSC correspondent à celles des grossistes et distributeurs indépendants figurant *dans l'échantillon* et le document ne tente pas d'analyser les différences. Les grossistes et les distributeurs s'acquittent de nombreuses fonctions dont les FSC ne s'acquittent pas. De fait, les activités qui permettent d'obtenir le traitement applicable aux FSC sont énumérées de façon limitative à l'article 924 a) du Code des impôts et ne comprennent pas toutes les activités qui sont habituellement entreprises par les grossistes et les distributeurs indépendants. Les FSC à la commission sont plus proches des agents exportateurs que des distributeurs.

4.822 Le document n'indique donc en aucune façon si l'imputation de bénéfices *aux FSC* en vertu des règles de fixation administrative des prix est semblable à celle qui aurait résulté de l'application *aux FSC* de règles de fixation des prix "dans des conditions de libre concurrence".

L'analyse ignore le fait que les deux règles de fixation administrative des prix jouent le rôle de limites inférieures et de régime de protection.

4.823 La FSC peut choisir la plus avantageuse des deux règles de fixation administrative des prix, si bien que les imputations de bénéfices autorisées par chacune de ces règles jouent le rôle de limite inférieure quant aux bénéfices qui peuvent être imputés à la FSC. La pièce n° 20 ignore cette question de limite inférieure lorsqu'elle analyse les bénéfices relatifs. Elle ignore aussi le fait qu'en vertu de l'article 482 du Code des impôts, l'administration fiscale fédérale peut intervenir *a posteriori* si des bénéfices ont été imputés aux distributeurs et aux grossistes dans une proportion excessive. Tel n'est pas le cas lorsque des FSC utilisent les règles de fixation administrative des prix.

Pièce n° 21

4.824 La pièce n° 21 utilise une enquête portant sur les FSC pour tenter de déterminer si la proportion des revenus imposables des FSC qui est exonérée d'impôt correspond au niveau des activités menées par les FSC hors des États-Unis.

4.825 Le questionnaire a été envoyé à 27 sociétés. Il s'agissait des sociétés les plus importantes de chacun de cinq secteurs d'activité qui présentaient le plus fort volume d'exportations réalisées par l'intermédiaire de FSC (sur la base de données de 1992). Il a été rempli par 16 sociétés, qui ensemble, représentaient environ 9 pour cent des exportations totales des États-Unis en 1994.

4.826 La pièce n° 21 n'étaye pas, en fait, cette conclusion, pour un certain nombre de raisons dont les Communautés européennes ne mentionneront que trois.

Représentativité et taille de l'échantillon

4.827 Il y a plus de 5 000 FSC. Même s'il est dit que les déclarants interviennent pour 9 pour cent dans les exportations totales des États-Unis, la taille de l'échantillon - 16 sociétés - est encore trop petite pour que l'échantillon soit représentatif.

Les déclarants connaissaient-ils le but de l'enquête?

4.828 Les entreprises faisant l'objet de l'enquête ne sont pas identifiées, mais étant donné le fait que les grosses entreprises exportatrices des États-Unis font pression sur le gouvernement des États-Unis pour qu'il défende le régime FSC, il est vraisemblable que les déclarants connaissaient le but de l'enquête. On peut donc douter qu'ils aient rempli le questionnaire objectivement. Si un déclarant n'a

pas fourni de réponses exactes, ce serait très difficile à déceler, les déclarants n'ayant pas été invités à indiquer la ventilation des coûts effectifs à l'intérieur de chaque catégorie.⁴¹⁴

4.829 De plus, les déclarants ont pu choisir l'année pour laquelle ils fourniraient des données.⁴¹⁵ Cela leur laissait donc une certaine marge de manœuvre pour choisir l'année qui faisait apparaître les résultats "corrects".

Le questionnaire envoyé aux entreprises était peu clair

4.830 Le questionnaire employé dans l'enquête porte sur les "dépenses à l'étranger (supportées à la fois par la FSC et par le fournisseur apparenté) incluses dans le CTI".

4.837 Les Communautés européennes considèrent que les pièces n° 20 et n° 21 sont l'une et l'autre dépourvues de pertinence aux fins de la présente affaire et peu dignes de foi. Elles sont, toutefois, disposées à répondre à toute question que le Groupe spécial pourrait vouloir poser les concernant.

Autres systèmes fiscaux

4.838 Les États-Unis consacrent beaucoup de place à l'analyse des systèmes fiscaux d'autres pays. Les Communautés européennes font observer que les seules mesures fiscales à l'examen dans la présente procédure sont celles des États-Unis, et se refusent à se lancer dans l'examen d'autres systèmes fiscaux, ce qui constituerait une lourde charge, serait inapproprié, prendrait du temps et déborderait le mandat du présent Groupe spécial. Si les États-Unis ont des réserves à formuler à l'encontre des systèmes fiscaux d'autres pays, ils sont libres de les évoquer de la manière appropriée.

4.839 Les Communautés européennes formulent seulement une observation sur la question du principe de territorialité, qui peut aider à clarifier les questions pour le Groupe spécial: c'est qu'il y a une différence fondamentale entre le système fiscal d'un pays qui exonère spécifiquement seulement les recettes réalisées à l'exportation qu'il imposerait normalement, et celui d'un pays qui, de façon générale, n'impose pas les recettes réalisées en dehors de ce qu'il définit comme son ressort. Dans ce dernier cas, toute réduction de la charge fiscale sur les transactions qui peut en résulter est simplement le résultat d'une différence entre les systèmes, c'est-à-dire une absence d'harmonisation. L'harmonisation des systèmes fiscaux n'est pas au nombre des objectifs de l'OMC. L'économie d'impôts dans le cas d'un système territorial est autant une conséquence des systèmes fiscaux des autres pays que de celui du pays à système territorial. Les subventions FSC incriminées par les Communautés européennes résultent entièrement du fonctionnement du système fiscal des États-Unis.

4.840 Les Communautés européennes sont évidemment prêtes à répondre, dans la mesure où cela est possible, aux questions que le Groupe spécial pourrait avoir à poser.

Questions juridiques

Texte de conciliation de- 1981 Tj -188.75 0-1s7ritorial2743 y343 y.afoéduccaux

1.840
-df BT

Le Texte de conciliation de 1981 n'est pas applicable ou pertinent dans le présent différend

4.843 Les Communautés européennes ont clairement indiqué qu'elles ne se dissocient pas du Texte de conciliation de 1981 **correctement compris**. Les États-Unis refusent, dans la présente procédure, de comprendre ce texte correctement.

4.844 Les Communautés européennes ont montré deux choses. Premièrement, que le Texte de conciliation de 1981 n'est pas applicable en l'espèce. Deuxièmement, qu'il ne dit simplement pas ce que les États-Unis s'efforcent de lui faire dire. Les Communautés européennes ont déjà donné nombre de raisons étayant ces deux points.⁴¹⁷ Elles adopteront maintenant une démarche différente qui démontrera le bien-fondé d'un grand nombre de leurs arguments et lèvera tout doute qui pourrait subsister en la matière.

4.845 Pour illustrer le sens véritable du Texte de conciliation de 1981 et l'intention véritable des parties, les Communautés européennes prient le Groupe spécial de se référer au cadre dans lequel les rapports et le Texte de conciliation ont été adoptés, ainsi qu'au compte rendu de la réunion du Conseil du GATT au cours de laquelle le Texte de conciliation a été adopté.

4.846 Les Communautés européennes voudraient rappeler d'abord que la procédure du GATT qui était alors appliquée était la procédure applicable au règlement des différends entre parties, dans une instance qui n'était pas habilitée à élaborer des règles. Lorsque les Groupes spéciaux *Législations fiscales* ont été établis, les États-Unis avaient proposé que les quatre affaires soient renvoyées devant un "groupe de travail ... chargé de recommander le type de règles internationales que les parties contractantes pourraient adopter pour leurs pratiques en matière d'impôts sur les revenus provenant de ventes à l'exportation. Toutes les parties contractantes intéressées auraient ainsi la possibilité d'exprimer leur point de vue et de participer à la formation de ces règles, occasion que la procédure de l'article XXIII:2 ne donn[ait] pas de façon adéquate ... ". Cette proposition avait été rejetée et un

r

a

p

p

obligations découlant de l'article XVI:4". Le représentant des États-Unis s'associe alors expressément à cette déclaration, de même que le représentant des Communautés européennes.

4.850 C'est seulement après avoir

partie du GATT de 1994 et ne constitue pas une "orientation" pertinente aux fins de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC.

Sens du Texte de conciliation de 1981

4.858 Les Communautés européennes se sont quelque peu étendues sur le statut et la pertinence du Texte de conciliation de 1981 pour exprimer leurs vues à ce sujet parce que les États-Unis persistent à essayer de lui donner un caractère quasi constitutionnel inapproprié. Mais les Communautés européennes ont dit qu'elles ne se dissocient pas du Texte de conciliation de 1981 **correctement compris**

clair de l'article premier de l'Accord SMC et d'anéantir ainsi la clarification qui était l'un des principaux progrès de ce dernier accord. Dans leur deuxième communication écrite, les États-Unis ont accusé les Communautés européennes de se livrer à une "analyse révisionniste" du Texte de conciliation de 1981 dans leur deuxième communication écrite. Cela était faux et injuste, puisque le compte rendu discuté un peu plus haut montre que l'interprétation retenue par les Communautés européennes n'a pas changé. Les États-Unis se livrent en fait à une forme moderne de luddisme lorsqu'ils refusent d'accepter le progrès réalisé grâce à l'Accord SMC issu du Cycle d'Uruguay et cherchent à maintenir le confort de leur interprétation dépassée et unilatérale de la subvention fondée sur un texte qui n'est plus applicable (M. Ludd était le chef d'une révolte qui a eu lieu en Angleterre au XIXe siècle contre l'introduction de machines – que ses partisans s'employaient à briser – et les pertes d'emplois qui s'ensuivaient. L'histoire nous apprend, bien sûr, que le luddisme est attrayant pour ceux qui se sentent menacés, mais qu'en fin de compte, il va à l'encontre du but recherché).

4.872 Les États-Unis cherchent aussi à faire valoir que puisque (selon eux), compte tenu du Texte de conciliation de 1981, le régime FSC est compatible avec l'article XVI:4 du GATT, il doit aussi être compatible avec l'Accord SMC puisque les Accords doivent être interprétés "non pas indépendamment l'un de l'autre"⁴²⁵ mais "de façon harmonieuse".⁴²⁶

4.873 Les Communautés européennes n'acceptent pas cet argument pour toute une série de raisons, la moindre n'étant pas qu'elles n'admettent pas que le régime FSC soit compatible avec l'article XVI:4 du GATT de 1994, tout comme elles n'ont jamais admis qu'il était compatible avec l'article XVI:4 du GATT de 1947.

4.874 Les Communautés européennes n'ont pas cité l'article XVI:4 du GATT de

ufond v-0ppemàe Tc 0 Tw (lon osdu Tex0 avec l'a28 'aet0 -0. Tw (ddu Tĩĩposi'arts351vold.75 TDIlde) T

4.878 Les États-Unis présentent aussi un argument emprunté au rapport du Groupe spécial *Indonésie - Automobiles*⁴²⁸

4.884 L'approche que les États-Unis s'efforcent d'adopter dans la *présente* affaire, toutefois, est que l'expression "normalement exigibles" doit être évaluée sur la base de quelque système fiscal théorique prescrit ou autorisé en quelque sorte par les Accords de l'OMC.

4.885 C'est là une autre manifestation de la "règle de droit déterminante" qu'ils ont tirée du Texte de conciliation de 1981 et que les Communauté européennes rejettent catégoriquement.

4.886 Les États-Unis font donc valoir qu'ils ont un "droit de ne pas imposer" des revenus qu'ils désignent comme étrangers. Cela est assez curieux compte tenu de l'affirmation contenue au paragraphe 27 de la première communication écrite des États-Unis, selon laquelle:

"Aucune règle de droit international n'oblige les pays à adopter un système fiscal unique. Un pays peut avoir un système d'imposition mondial ou territorial, ou un système empruntant des éléments aux deux."

et de l'affirmation contenue au paragraphe 28, selon laquelle:

"L'OMC n'a jamais eu vocation (et n'est pas équipée) pour établir des normes fiscales internationales ... "

4.887 De telles affirmations ne sont pas répétées dans la deuxième communication écrite des États-Unis, à n'en pas douter parce que les États-Unis se rendent compte maintenant qu'ils font valoir le contraire.

4.888 Les Communautés européennes s'associent aux deux affirmations susmentionnées empruntées à la première communication écrite des États-Unis. Ni l'OMC (ni le GATT avant elle) n'octroient le droit d'imposer ou de ne pas imposer. L'une et l'autre disposent simplement que le système fiscal ne devrait pas prévoir de subventions spécifiques ou de discriminations.

4.889 Les États-Unis font valoir en fait que les recettes ne sont pas "normalement exigibles" si un Membre a le *droit de ne pas* imposer de revenus⁴³¹ (et ne juge pas pertinent de considérer si des revenus seraient normalement imposés en vertu des règles générales de ce membre). Une telle proposition ne peut être correcte. Rien dans les règles de l'OMC ne prescrit à un Membre d'imposer quelque revenu que ce soit (rien ne l'y "oblige"). La logique des États-Unis conduirait à la conclusion

Contribution des États-Unis au Rapport de l'OCDE de 1996 intitulé "Dépenses fiscales – Expériences récentes"

4.891 Comme les Communautés européennes l'ont fait observer à de nombreuses reprises⁴³², les États-Unis eux-mêmes admettent dans les rapports périodiques de leur Département du Trésor que le régime FSC entraîne un coût budgétaire qu'ils calculent et estiment à 2 milliards de dollars EU pour 1997.⁴³³

4.892 Dans leur deuxième communication écrite⁴³⁴, les Communautés européennes ont prié le Groupe spécial de se référer à un rapport de l'OCDE de 1996 intitulé "*Dépenses fiscales – Expériences récentes*" (pièce n° 25 des Communautés européennes).

4.893 Dans ce document, les États-Unis ont défini comme suit les "dépenses fiscales": "pertes de recettes ayant pour origine des dispositions de la législation fiscale fédérale qui autorisent une exonération particulière ou une déduction **spéciale** de certains éléments de l'assiette de l'impôt ou qui prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt, d'un taux préférentiel ou d'un différé d'imposition".⁴³⁵ Les États-Unis qualifient aussi ces mesures de "dérogations à la législation fiscale qui servent des fonctions de programmation ... comme la défense nationale, l'agriculture ou les soins de santé"⁴³⁶ 5.98 les paragraphes 432

4.894 Les Communautés européennes admettent que telle est la démarche qui convient lorsqu'il s'agit de déterminer si des "recettes ... normalement exigibles sont abandonnées".

4.895 Le même rapport indique que les "pertes de recettes" (les termes mêmes du rapport) attribuables au régime FSC se sont chiffrées à 1 400 millions de dollars EU en 1995.

Pratique des États-Unis dans les affaires relatives à des droits compensateurs

4.896 Les Communautés européennes ont fait observer dans leur deuxième communication écrite⁴³⁷ que les États-Unis utilisent la même démarche pour définir les recettes abandonnées dans leur pratique en matière de droits compensateurs. La définition de la subvention figurant à l'article premier de l'Accord SMC est applicable aux procédures en matière de droits compensateurs ainsi qu'aux subventions prohibées et les États-Unis sont tenus de la respecter. Voyons ce que le règlement des États-Unis concernant les droits compensateurs dit à ce sujet. (La pièce n° 33 des Communautés européennes contient des extraits pertinents du règlement des États-Unis concernant les droits compensateurs.)

4.897 L'article 351.509 du règlement des États-Unis concernant les droits compensateurs dispose ce qui suit:

⁴³² Voir les paragraphes

revenus des FSC de l'impôt applicable au moment considéré ne constituerait pas l'abandon de recettes qui sont "normalement exigibles".

4.903 Cela revient à dire que les Communautés européennes dénoncent une exception à une exception. Les Communautés européennes n'admettent pas que les règles énoncées à la sous-partie F soient une "exception" au sens auquel ce terme est employé ici (celui d'exonération); ces règles font partie du système de collecte des recettes fiscales des États-Unis - elles ne se traduisent pas par l'abandon de recettes. C'est le régime FSC qui constitue l'exonération puisqu'il exonère certains revenus de ce régime d'imposition et que par conséquent des recettes normalement exigibles sont abandonnées.

4.904 Les Communautés européennes sont disposées à poursuivre l'analyse de ces exemples (et même d'autres exemples qu'elles ont à leur disposition) si le Groupe spécial considère que les comparaisons appropriées n'ont pas été faites.

Conclusion

4.905 Cette analyse du sens du membre de phrase "des recettes ... normalement exigibles sont abandonnées" a pris un certain temps, mais elle est importante car elle est à la base de toute analyse correcte du régime FSC. Des recettes qui seraient normalement exigibles sont abandonnées lorsque des revenus seraient normalement imposés en vertu des règles fiscales générales ou normales d'un Membre. Dès lors que ce critère est accepté, il est évident que tant les exonérations fiscales dont bénéficient les FSC que les règles spéciales de fixation administrative des prix se traduisent par un abandon de recettes qui seraient normalement exigibles. Les États-Unis n'ont pas fait valoir qu'il n'y avait pas abandon de recettes par rapport à l'application de leurs règles normales, mais seulement que le critère est leur "règle de droit déterminante".

Débat fond contre forme

4.906 Les États-Unis ont souvent réagi à la démarche correcte et méthodique adoptée par les Communautés européennes à l'égard de l'interprétation de l'Accord SMC et de son application en l'espèce en l'accusant de "faire prévaloir la forme sur le fond".⁴³⁸

4.907 Il est assez extraordinaire de formuler une telle accusation pour défendre le régime FSC qui fonctionne précisément en cherchant à dissimuler le fond - le subventionnement des exportations - derrière la forme - de complexes arrangements fiscaux.

4.908 Les Communautés européennes voudraient indiquer clairement qu'elles dénoncent les subventions FSC quant au fond, non quant à la forme. Elles demandent aussi au Groupe spécial de faire porter sa condamnation sur le fond, non sur la forme.

4.909

abandonné3mandenrC5ati 1.75 TD -0.1639 Tc 0.986TDelle laquelle la démarche qu'elles ont adoptée, menée jus pour la Thaïlande de ne pas imposer les revenus d'une entreprise française opérant au Canada comme constituant une subvention".⁴³⁹

4.910

transaction de la société mère américaine et de la FSC qui **se déroulent hors** des États-Unis.⁴⁴²

4.916 En d'autres termes, la position des États-Unis est qu'il n'est pas nécessaire, du point de vue de l'OMC, qu'il y ait un dispositif spécial à l'étranger et que les FSC pourraient en principe être établies sur le territoire continental des États-Unis et que le Congrès des États-Unis pourrait exonérer d'impôt toute proportion quelle qu'elle soit de leurs revenus qu'il considérerait comme "étrangère". De fait, pourquoi le Congrès des États-Unis (ou un autre Membre de l'OMC pour lequel cela ne présenterait pas la difficulté que cela suscite apparemment pour les États-Unis en raison de leur système fiscal) n'accorderait-il pas directement aux exportateurs une exonération d'impôt pour une partie des bénéfices réalisés à l'exportation? Après tout, le fond devrait l'emporter sur la forme et, par conséquent, pourquoi un Membre devrait-il obliger ses exportateurs à avoir des filiales à l'étranger? (Cela explique sans aucun doute pourquoi, après l'adoption de la Décision du Conseil de 1981, les États-Unis ont fait, en avril 1982, une déclaration aux termes de laquelle le régime DISC n'était pas une subvention).

4.917

4.921 Cet examen prend place lorsque les États-Unis cherchent à répondre à l'observation des Communautés européennes selon laquelle le Texte de conciliation de 1981 fait référence aux processus économiques *d'une manière générale* y compris ceux qui se rattachent à des activités d'exportation lorsqu'il indique qu'ils *ne doivent pas nécessairement* être imposés par le pays exportateur. (Et *n'indique pas* qu'une Partie contractante au GATT peut *exonérer spécifiquement* des transactions concernant des marchandises exportées même lorsque d'autres processus économiques, qui peuvent être considérés comme se déroulant hors du ressort territorial du pays exportateurs, *sont* assujettis à l'impôt.⁴⁴³)

4.922 Les États-Unis présentent de façon erronée l'argument des Communautés européennes comme fondé sur l'alternative "tout ou rien", c'est-à-dire:

"Un Membre doit soit exonérer tous les revenus provenant de tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, soit imposer tous les revenus provenant de tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger."⁴⁴⁴

4.923 Bien sûr, soit dit en passant, ce n'était pas là l'argument des Communautés européennes, et celles-ci ont bon espoir que le Groupe spécial, dans ce cas comme dans tous les autres, se référera aux arguments qu'elles ont effectivement présentés, et non à la mauvaise présentation qu'en font les États-Unis. Mais ce qui importe pour le moment, ce n'est pas le fait que les États-Unis aient mal présenté l'argument des Communautés européennes, mais la réponse des États-Unis, puisqu'elle constitue le seul argument présenté par eux en ce qui concerne la subordination aux exportations.

4.924 Les États-Unis font valoir que:

"Premièrement, la Décision indique que, "d'une manière générale, les processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci". Deuxièmement, la Décision indique que ces processus "ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général."

En ce qui concerne le premier point, si les pays n'ont aucune obligation d'imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger, ils devraient être libres d'exonérer ces revenus en totalité ou seulement en partie. Il n'y a simplement rien dans le libellé de la Décision qui impose une conclusion contraire.

Quant au second point, si les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas des activités d'exportation aux fins de l'article XVI:4, le fait d'exonérer d'impôt de tels revenus ne peut pas être considéré comme subordonné aux exportations, comme les Communautés européennes le soutiennent. Il en est ainsi, que tous les revenus de source étrangère soient exonérés ou seulement les revenus de source étrangère liés à des transactions à l'exportation.⁴⁴⁵

4.925 Le premier point ne s'inscrit dans aucune logique. Du simple fait que les pays n'ont aucune

européennes s'étendront donc quelque peu sur les différents éléments de la note de bas de page 59 afin de bien montrer au Groupe spécial qu'elle ne contribue pas à étayer la thèse des États-Unis.

Nature de la Liste exemplative

4.931 Pour situer la question dans son contexte, il est nécessaire de rappeler tout d'abord la position des Communautés européennes quant à la nature de la Liste exemplative.

4.932 Les Communautés européennes ont toujours insisté sur le fait que la Liste exemplative est *exemplative* - c'est-à-dire qu'elle énumère un certain nombre de subventions qui sont *considérées* comme *visées* par la prohibition des subventions à l'exportation inscrite à l'article 3.1 a). La note de bas de page 5 exclut des prohibitions mentionnées dans l'Accord SMC toute subvention qui est visée dans la Liste comme *ne constituant pas* une subvention à l'exportation. Cette note ne veut pas dire, toutefois, que la Liste exemplative de l'Annexe I puisse être appliquée *a contrario* si bien qu'une mesure qui n'est pas décrite par les termes de l'un des points de l'Annexe I ne serait pas une subvention à l'exportation (ou même ne serait pas une subvention) et échapperait aux disciplines de l'Accord, y compris la prohibition générale inscrite à l'article 3.1 a). Pour qu'une mesure puisse bénéficier de la note de bas de page 5, il est nécessaire qu'un énoncé clair de l'Annexe I indique qu'elle *ne constitue pas* une subvention à l'exportation. Il y a un exemple clair d'une telle exemption, c'est le second paragraphe du point k) qui exempte certaines pratiques en matière de crédits à l'exportation qui sont conformes à l'Arrangement de l'OCDE.

4.933 S'il en était autrement, la Liste exemplative serait une liste exhaustive et on pourrait faire valoir que toutes sortes de mesures échappent à la prohibition. Par exemple, le point a) prohibe:

"[L']octroi par les pouvoirs publics de subventions directes à une entreprise ou à une branche de production subordonné aux résultats à l'exportation."

4.934 Une lecture *a contrario* de la Liste exemplative signifierait que des subventions *indirectes* à une entreprise ou à un secteur d'activité subordonnées aux résultats à l'exportation déborderaient le champ du point a) et échapperaient donc à la prohibition inscrite à l'article 3 !

4.935 Les États-Unis s'efforcent de faire de la note de bas de page 59 une liste exhaustive des disciplines applicables aux FSC et voudraient espérer qu'à condition de justifier le régime FSC au titre de la note de bas de page 59, ils n'auraient pas à se préoccuper de l'évidente incompatibilité avec l'article 3.1. Ils font valoir ce qui suit⁴⁴⁶:

Le terme "exemplative" signifie simplement que tous les types de contribution financière ne sont pas visés par l'Annexe I.

Lorsqu'un paragraphe particulier de la Liste exemplative traite effectivement d'un type particulier de contribution financière, ce paragraphe énonce le critère permettant de déterminer si la contribution financière est ou n'est pas une subvention.

4.936 L'interprétation des États-Unis fait perdre tout sens au terme "exemplative", qui ne sert plus à rien. L'article 3.1 a) contient déjà une prohibition générale et l'expression "y compris" devant la référence à la Liste. Le terme "exemplative" n'est donc pas nécessaire pour qu'il soit clair que des mesures d'une espèce non décrite dans la Liste peuvent être visées par l'article 3.1 a). L'interprétation

⁴⁴⁶ Paragraphes 76 et 77 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

des États-Unis rend le terme "exemplative" inutile et serait contraire au principe d'interprétation des traités dit de l'effet utile.⁴⁴⁷

4.937 Les États-Unis font ensuite valoir ce qui suit:

L'approche des Communautés européennes à l'égard de la Liste exemplative réduirait la prévisibilité. Même si les termes du point sont respectés, une mesure peut encore être une subvention à l'exportation prohibée⁴⁴⁸;

4.938 L'approche adoptée par les États-Unis augmente évidemment la prévisibilité. Plus une prohibition est étroite, plus elle est prévisible. Plus une liste est complète, plus elle sera prévisible. En dehors de la note de bas de page 5 (sur laquelle on reviendra plus loin), les Communautés européennes ne voient rien qui indique que la référence à la Liste exemplative ait eu pour objet, de façon générale, d'augmenter la prévisibilité quant à ce qui ne relève pas de l'article 3.1 – seulement pour indiquer clairement que les mesures énumérées en relèvent. Au contraire, les termes généraux de la prohibition inscrite à l'article 3.1 et l'expression "y compris" indiquent un désir d'établir un principe général, non des règles détaillées.

4.939 Les États-Unis ont ensuite recours à un historique présumé de la rédaction en faisant valoir qu'il est

"extrêmement peu vraisemblable que les rédacteurs de l'Accord SMC aient pris la peine d'élaborer, dans la Liste exemplative, des règles spécifiques et détaillées relatives à des types particuliers de contribution financière ... si leur intention était que ces règles puissent être aisément ignorées en faveur de normes plus générales figurant dans une autre disposition de l'Accord SMC"⁴⁴⁹;

4.940 Les Communautés européennes ne partagent pas les vues des États-Unis quant à l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC. Comme les États-Unis l'ont fait observer eux-mêmes (dans le contexte d'un argument différent), la Liste exemplative figurant à l'Annexe I a été reprise avec très peu de changement d'accords antérieurs initialement contenus dans le rapport d'un groupe de travail de 1960 et approuvés dans une déclaration. Ce groupe de travail avait fait la déclaration suivante:

"Le Groupe de travail est convenu que cette liste ne devra pas être considérée comme complète, ni en aucune façon limitative de la généralité des dispositions prévues au paragraphe 4 de l'article XVI."⁴⁵⁰

4.941 Cela semble assez clair. En reprenant dans l'Accord SMC de l'OMC l'évolution de cette liste issue du Tokyo Round sans guère y apporter de changement, les Membres de l'OMC avaient certainement la même intention de ne "limiter en aucune façon la généralité" de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le libellé qu'ils ont employé l'indiquait bien.

4.942 Enfin, les États-Unis font valoir que la note de bas de page 5 perdrait son sens si une mesure liée aux exportations pouvait être considérée comme une subvention à l'exportation prohibée

⁴⁴⁷ Voir, par exemple, *Japon - Boissons alcooliques*, page 13.

⁴⁴⁸ Voir le paragraphe 78 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴⁴⁹ Voir le paragraphe 79 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴⁵⁰ IBDD, S9/195, immédiatement après la liste.

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

4.949 Cette dernière phrase de la note 59 peut effectivement orienter vers une interprétation du point e) plus restrictive que celle qui prévaudrait peut-être en l'absence de cette phrase.

4.950 Les États-Unis mentionnent aussi la première phrase de la note 59, qui dispose ce qui suit:

"Les Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouverts."

4.951 Là encore, on peut faire valoir que la disposition restreint la portée du point e). (Non qu'elle contredit, qu'elle restreint.)

4.952 Toutefois, les États-Unis ne s'appuient sur aucune de ces deux phrases pour défendre le régime FSC et ne pourraient pas le faire pour un certain nombre de raisons. Par exemple, le régime FSC ne vise pas à limiter le risque de double imposition et il n'y a ni report d'impôt, ni recouvrement d'intérêts dans le régime FSC.

4.953 Le fait que la première et la dernière phrases de la note de bas de page 59 pourraient restreindre la portée du point e) (question dont le Groupe spécial *n'a pas* à décider) ne montre pas que les autres phrases le font aussi. Les Communautés européennes vont maintenant montrer que les phrases sur lesquelles les États-Unis s'appuient ne restreignent pas la portée du point e).

Deuxième phrase de la note de bas de page 59 relative au point e)

4.954 Les États-Unis invoquent la deuxième et la troisième phrases de la note de bas de page 59 (et la quatrième en ce qui concerne leur exception préliminaire).

4.955 La deuxième phrase de la note 59 dispose ce qui suit:

"Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence."

4.956 Selon les Communautés européennes, la deuxième phrase de la note de bas de page 59 ne fait que confirmer leur propre position, fondée sur les autres dispositions de l'Accord SMC, à savoir que la

concurrence. ne confirment le régime

FSC neut ft deot q352tre lonfsid351rê1 lo

"protège contre le risque que des Membres de l'OMC confèrent un avantage fiscal inacceptable en faveur des revenus de source nationale en permettant à leurs entreprises exportatrices d'imputer des revenus à des entreprises étrangères apparentées, bénéficiant d'un régime fiscal avantageux. Cela pourrait se produire si l'administration fiscale autorisait des "entreprises exportatrices" plus lourdement imposées à sous-évaluer les prix dans leurs relations avec des "acheteurs étrangers" moins lourdement imposés. Un tel transfert artificiel de revenus n'aboutirait à des économies d'impôt que si la société étrangère apparentée était imposée à un taux plus faible ou ne l'était pas du tout".⁴⁵⁵

4.959 Pour une fois, les Communautés européennes ne rejettent par l'argument. De fait, les

de cession et que les États-Unis en particulier en ont un ensemble aussi élaboré. C'est aussi pourquoi cette phrase a été jugée nécessaire. Il ne s'agit pas d'une déclaration établissant que les Membres sont

terme "notable" vise simplement à éviter que les Membres ne fassent état de cas particuliers d'importance mineure.

4.971 La prohibition des subventions à l'exportation est absolue. Il n'y a pas de règle *de minimis*.

4.972 De toute façon, les subventions FSC sont importantes – elles atteignent 2 milliards de dollars EU par an – et l'effet pertinent du régime FSC pour les entreprises est qu'elles économisent 15 à 30 pour cent de la charge fiscale sur les transactions à l'exportation.⁴⁵⁸

Conclusion

4.973 Les Communautés européennes ont montré ci-dessus que les États-Unis ont entièrement tort de prétendre que la note de bas de page 59 restreint la portée du point e) de quelque manière pertinente que ce soit pour le régime FSC. Au contraire, elle ne fait que confirmer le bien-fondé de la position des Communautés européennes qui consiste à qualifier les règles spéciales de fixation administrative des prix de subvention à l'exportation prohibée.

4.974 Les Communautés européennes souhaitent ajouter que lorsque la troisième phrase de la note de bas de page 59 mentionne les pratiques administratives ou autres, elle ne fait pas référence aux législations mais au subventionnement *de facto*, notamment par le moyen de pratiques administratives. Cette phrase n'énonce pas une dérogation en faveur de mesures législatives non conformes. L'adjonction du terme "administrative" pour décrire les règles spéciales de fixation des prix est un déguisement superficiel visant à tirer parti de l'Accord SCM issu du Tokyo Round.

Dans leur déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial, les **États-Unis** répondent comme suit.

4.975 En particulier, les États-Unis voudraient saisir cette occasion pour résumer à l'intention du Groupe spécial les nombreuses faiblesses dont est entachée la cause des Communautés européennes et qui s'opposent à ce qu'il soit statué en leur faveur. Ces faiblesses tiennent tant à la procédure qu'au fond. Ce qui est peut-être le plus troublant, c'est que les Communautés européennes ont essayé d'esquiver les difficultés en présentant l'affaire de façon trop simpliste. En effet, elles n'ont rien fait de plus que d'appeler l'attention sur ce qui est évident – à savoir, que le régime FSC constitue une exonération fiscale en relation avec des exportations. Selon les Communautés européennes, toutes les mesures de ce genre sont nécessairement des subventions à l'exportation prohibées – quelles que soient les exceptions ou limitations inscrites dans l'Accord SMC ou dans l'Accord sur l'agriculture. En demandant au Groupe spécial de déclarer qu'une mesure est une subvention simplement parce que cette mesure est spécifique, les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de ne pas tenir compte du libellé et de la structure de ces accords. En outre, elles demandent au Groupe spécial d'ignorer les antécédents exceptionnels qui ont conduit à l'adoption du régime FSC.

4.976 Nonobstant les nombreuses assertions formulées et questions posées jusqu'ici dans le présent différend, il y a trois questions principales qui se posent au Groupe spécial:

- 1) une question liminaire, à savoir si l'affaire se prête d'ores et déjà à une décision quant au fond ou si, au contraire, elle devrait être rejetée ou renvoyée;
- 2) la question de savoir si l'Accord SMC et l'Accord sur l'agriculture incluent le principe fondamental – ou sont compatibles de tout autre façon avec le principe fondamental – selon lequel les pays sont libres de ne pas imposer les revenus générés par des

⁴⁵⁸ Voir les paragraphes 36 et 138 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

processus économiques qui se déroulent hors de leurs territoires sans manquer aux disciplines de l'OMC en matière de subventions; et

- 3) si tel est le cas, la question de savoir si l'OMC interdit le recours à des règles de commodité administrative pour la répartition des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger et si les Communautés européennes se sont acquittées de la charge qui leur incombe de prouver que les règles de fixation

4.980 Néanmoins, les Communautés européennes ont tenté d'invoquer les Principes de l'OCDE parce qu'elles ont été absolument incapables de définir le principe de la libre concurrence aux fins de l'Accord SMC sans recourir à des règles extérieures. Ce qui est regrettable, c'est qu'au lieu de suivre les procédures judiciaires que les rédacteurs de l'Accord SMC avaient établies et de faire valoir leurs prétentions dans un cadre spécialisé dans le règlement de telles questions, les Communautés européennes ont essayé de prendre un raccourci qui ne sert guère les intérêts de l'OMC et ne contribue guère à fournir au Groupe spécial une base solide à partir de laquelle résoudre le présent différend.

4.981 Pour ces raisons, ainsi que pour les raisons énoncées dans les communications antérieures des États-Unis, la première question sur laquelle le Groupe spécial doit se prononcer est celle de savoir si l'affaire est présentée de manière à lui permettre de prendre en connaissance de cause une décision quant au fond, ou si, comme les États-Unis l'ont instamment demandé, il y aurait lieu de suivre les indications explicites fournies dans la note de bas de page 59 précisément pour ce type d'affaires.

La question de l'exonération d'impôt

4.982 Si le Groupe spécial décide de ne pas rejeter ou renvoyer l'affaire dans sa totalité, la première question et la plus importante qu'il doit examiner est celle de l'exonération d'impôt. Plus précisément, la question est de savoir si les règles de l'OMC en matière de subventions laissent les Membres libres d'imposer ou de ne pas imposer les revenus générés à partir d'activités économiques, y compris les transactions concernant des marchandises exportées, qui se déroulent hors de leurs territoires. (Pour plus de commodité, tout au long de la présente déclaration, les États-Unis désigneront ces revenus sous l'appellation de "revenus de source étrangère".) Si le Groupe spécial veut pouvoir se prononcer quant au fond sur l'un ou l'autre des éléments de cette affaire, il doit résoudre cette question fondamentale.

4.983 Les États-Unis estiment donc que parmi les questions de fond dont le Groupe spécial est saisi, celle qui vient en priorité est la question de savoir si le principe sur lequel les États-Unis et d'autres Membres de l'OMC se sont appuyés depuis 1981 reste valable. La résolution de cette question affecte nécessairement l'analyse et la résolution des autres questions visées par le présent différend.

L'article premier de l'Accord SMC incorpore le principe selon lequel les revenus de source étrangère n'ont pas à être imposés

4.984 Les Communautés européennes font valoir, bien sûr, que le Groupe spécial devrait commencer son analyse par les dispositions générales de l'article premier. De l'avis des États-Unis, on aboutit au même résultat, que l'on commence par l'article premier ou par le point e) de la Liste exemplative et la note 59 - l'exonération fiscale des revenus de source étrangère n'est pas, en elle-même, une subvention ou une subvention à l'exportation. Comme les États-Unis l'ont démontré dans leur deuxième communication, lorsque l'on interprète l'article 1.1 a) 1) ii) à la lumière de la Décision du Conseil de 1981 et de la note de bas de page 59, il est évident qu'une telle exonération ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".

4.985 En ce qui concerne le statut de la Décision du Conseil, les Communautés européennes se sont efforcées de créer la confusion; les États-Unis indiqueront donc à nouveau leur position à l'intention du Groupe spécial. La principale position des États-Unis est que la Décision du Conseil de 1981 est une "décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte introductif du GATT de 1994. En tant que telle, la Décision du Conseil, qui interprète l'article XVI:4 du GATT de 1947, fait partie du GATT de 1994. L'article XVI:4 du GATT, pour sa part, constitue un élément du contexte de l'article premier de l'Accord SMC, comme le montrent le texte de l'Accord SMC lui-même et la jurisprudence de l'Organe d'appel.

4.986 Les Communautés européennes contestent que la Décision du Conseil de 1981 soit une décision au sens du paragraphe 1 b) iv), et invitent le Groupe spécial à se reporter aux paragraphes 45 à 52 de leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial. Toutefois, pour ce qui est du paragraphe 1 b) iv), cette partie de la déclaration orale ne fait que reprendre l'affirmation désormais bien connue de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon - Boissons alcooliques*, à savoir que les rapports de groupes spéciaux adoptés ne constituent pas *en eux-mêmes* des "décisions" aux fins du paragraphe 1 b) iv).

4.987 Les États-Unis ont répondu à cet argument, mais il y a lieu de répéter qu'ils ne prétendent pas que ce soient les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* qui constituent des "décisions" au sens du paragraphe 1 b) iv). Si tel était le cas, le régime FSC constituerait une subvention à l'exportation, parce que dans ces rapports, le Groupe spécial a constaté que l'exonération d'impôt des revenus de source étrangère constituait une subvention à l'exportation, et que c'est là ce que prévoit le régime FSC. C'est au contraire la *Décision du Conseil*, qui a infirmé les constatations et conclusions du Groupe spécial et a adopté un principe différent de celui sur lequel s'était appuyé le Groupe spécial, qui relève du paragraphe 1 b) iv) et qui est, par conséquent, devenue une partie du GATT de 1994.

4.988 Les Communautés européennes font aussi valoir que, même si la Décision du Conseil relève effectivement du paragraphe 1 b) iv), elle n'est aucunement pertinente en l'espèce. Selon les Communautés européennes: "Une décision qui se rapporte à l'article XVI:4 du GATT de 1947 ne peut donc pas aider à interpréter [l'Accord SMC]". Ici, les Communautés européennes sont simplement dans l'erreur. Le texte de l'Accord SMC et la jurisprudence de l'Organe d'appel étayent la proposition selon laquelle l'article XVI du GATT constitue une partie du contexte de l'Accord SMC et, en tant que tel, doit être pris en considération lors de l'interprétation de l'Accord SMC. En outre, comme le Groupe spécial l'a reconnu dans l'affaire *Indonésie – Automobiles*, les principes établis du droit international public font obligation à un groupe spécial dans la mesure du possible, d'interpréter le GATT de 1994 et un autre accord multilatéral d'une manière qui évite les conflits entre les deux instruments plutôt que d'en créer. En l'espèce, les Communautés européennes demandent au Groupe spécial, en ignorant la Décision du Conseil, de créer un conflit entre l'article XVI du GATT et l'Accord SMC, nonobstant le fait qu'il est possible – en fait, souhaitable – de parvenir à une interprétation harmonieuse des deux accords.

4.989 Passant du statut de la Décision du Conseil à son contenu, les Communautés européennes continuent de soutenir que ce que le Conseil a voulu dire, c'était que seuls les pays exportateurs *ayant des systèmes fiscaux territoriaux* peuvent ne pas imposer les revenus de source étrangère sans enfreindre les règles du GATT en matière de subventions. La Décision du Conseil ne contient, bien sûr, aucune limitation de ce genre, et les Communautés européennes n'ont toujours pas expliqué exactement comment le texte de la Décision du Conseil soutient leur interprétation.

4.990 Les Communautés européenne s'efforcent de créer encore plus de confusion en soutenant que les arguments des États-Unis sont en quelque sorte incompatibles avec leur position selon laquelle ni l'OMC, ni l'Accord SMC n'exigent qu'un Membre adopte un système fiscal particulier. Au contraire, la position des États-Unis en l'espèce est parfaitement cohérente. Une fois encore, l'opinion des États-Unis est que ni l'OMC, ni le GATT avant elle, n'ont imposé le choix d'un système fiscal particulier. Dans ces conditions, il est impossible de conclure que le Conseil du GATT en 1981 ou les négociateurs du Cycle d'Uruguay dans les années 90 aient envisagé des règles en vertu desquelles seuls quelques pays ayant un type particulier de système fiscal pourraient exonérer d'impôt les revenus de source étrangère et, par la même, favoriser les exportations par rapport aux ventes intérieures.

4.991 Les Communautés européennes ont aussi tenté de diminuer l'importance de la Décision du Conseil en affirmant que la notion de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" est trop

vague pour constituer une règle utilisable en pratique. Comme les États-Unis l'ont démontré dans leur deuxième communication, la notion n'est pas difficile à concevoir – le caractère "étranger" d'un processus économique est déterminé principalement par le lieu où ce processus se déroule. De plus, comme c'étaient les États membres des Communautés européennes, soutenus par les Communautés européennes elles-mêmes, qui avaient proposé cette notion en 1981, cet argument particulier des Communautés européennes n'a pas la moindre crédibilité.

4.992 Les Communautés européennes font aussi valoir que l'interprétation par les États-Unis de l'article 1.1 a) 1) ii) est incompatible avec l'interprétation adoptée par eux dans l'application de leur propre législation en matière de droits compensateurs. Les Communautés européennes citent un unique exemple de détermination de droits compensateurs datant de 1991, mais ne communiquent pas cette détermination sous forme de pièce et n'expliquent pas ce que cette détermination est censée établir.

4.993 Toutefois, les règlements du Département du commerce des États-Unis en matière de droits compensateurs montrent qu'il n'y a aucune incohérence dans la position des États-Unis. On trouvera dans la pièce n° 25 des États-Unis des pages pertinentes de l'Avis final du Département du commerce contenant les règlements applicables quant au fond en matière de droits compensateurs édictés par lui. La réglementation du Département du commerce en matière de mesures fiscales directes est contenue à l'article 351.509 (page 65411) et cette réglementation est expliquée dans le préambule du règlement. À la page 65376 de ce préambule, le Département du commerce indique qu'il ne considérerait pas comme subvention à l'exportation une mesure fiscale étrangère satisfaisant aux critères énoncés dans la Décision du Conseil.

4.994 Pourtant, un nouvel argument encore des Communautés européennes a trait à la liste de dépenses fiscales publiée par le Département du Trésor des États-Unis. En qualifiant la liste de dépenses fiscales de source faisant autorité pour désigner les revenus exonérés des FSC comme "recettes abandonnées", les Communautés européennes montrent qu'elles ignorent l'objet de cette liste et sont incapables d'énoncer une règle qui serait largement applicable aux fins de l'Accord SMC.

4.995 Selon la législation et la pratique des États-Unis, la définition de l'expression "dépenses fiscales" est quelque peu arbitraire. Les dépenses fiscales sont définies dans la Loi de finance de 1974 (Loi n° 93-344) comme étant les "pertes de recettes ayant pour origine des dispositions de la législation fiscale fédérale qui autorisent une exonération particulière ou une déduction spéciale de certains éléments de l'assiette de l'impôt ou qui prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt, d'un taux préférentiel ou d'un différé d'imposition". Cette Loi exige aussi qu'une liste des dépenses fiscales soit incluse dans le budget du gouvernement des États-Unis.

4.996 Toutefois, la Loi de finances ne spécifie pas la législation fiscale de base à laquelle les dispositions spéciales ou les taux d'imposition préférentiels peuvent être comparés. Par conséquent, identifier les dépenses fiscales effectives est affaire de jugement, et il n'y pas de base théoriquement correcte à partir de laquelle mesurer les dépenses fiscales. Par exemple, la Commission mixte du Congrès sur la fiscalité et l'Exécutif utilisent des bases différentes et, par conséquent, sont quelquefois en désaccord lorsqu'il s'agit de savoir si une disposition particulière de la législation fiscale constitue ou non une dépense fiscale. La Commission mixte utilise comme base une structure fiscale "normale". La structure fiscale normale est un impôt global sur le revenu, dans lequel le revenu est défini comme étant la somme de la consommation, des impôts et des variations de la fortune nette pendant une période donnée. Depuis 1983, l'Exécutif utilise comme base la "législation de référence". La législation de référence est un ensemble de règles préétablies sur l'imposition des revenus, d'application générale, permettant de calculer les revenus imposables.

4.997 Il y a toutefois un certain nombre de différences entre les deux bases. Par exemple, selon la structure fiscale normale adoptée par le Congrès, il y a dépenses fiscales parce que la totalité des

revenus des sociétés ne sont pas imposés au taux maximal d'imposition des sociétés, parce que les plus-values peuvent être imposées à un taux inférieur à celui applicable aux revenus ordinaires, parce que les équipements mis en service avant le 1^{er} janvier 1997 peuvent bénéficier de règles d'amortissement accéléré et parce que l'impôt américain sur les revenus des sociétés contrôlées peut généralement être reporté jusqu'au moment où les revenus sont rapatriés aux États-Unis. Toutefois, aucune de ces dispositions n'est une dépense fiscale au regard de la structure fiscale de référence adoptée par l'Exécutif. Par conséquent, il n'existe pas à l'échelon national de liste des dépenses fiscales pouvant servir de référence.

4.998 De plus, ni la conception du Congrès ni celle du Trésor ne visent à isoler les mesures qui représentent des "recettes abandonnées" au sens de l'Accord SMC. La liste établie par le Trésor inclut des éléments aussi divers que les déductions d'impôts pour dons à des organisations charitables et les crédits pour soins aux enfants. L'ampleur de la liste des dépenses fiscales montre qu'elle ne peut être considérée comme une liste de subventions au commerce extérieur.

4.999 De fait, si les États-Unis devaient instituer un système complet d'exonération applicable à tous les revenus de source étrangère, le coût de cette exonération figurerait très vraisemblablement sur la liste des dépenses fiscales du Congrès et/ou sur celle du Trésor. Pourtant, si l'on se fonde sur les arguments présentés en l'espèce par les Communautés européennes, cet élément ne serait probablement pas incriminé par les Communautés européennes au titre des "recettes abandonnées".

4.1000 En outre, des exonérations et des crédits pour revenus de source étrangère apparaissent sur certaines listes de dépenses fiscales d'États membres des Communautés européennes. Par exemple, dans le document de l'OCDE intitulé "Dépenses fiscales: Expériences récentes" (OCDE 1996), dont les Communautés européennes ne fournissent que quelques pages à titre de pièce, la Belgique a admis que l'exonération des revenus de source étrangère pouvait constituer une dépense fiscale. *-Unis de 60 pas exonérés.*

L'article 3.1 a) de l'Accord SMC incorpore aussi le principe selon lequel les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés

4.1004 Jusqu'à présent, nous avons traité de l'article premier de l'Accord SMC et du fait que l'exonération fiscale applicable aux FSC ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles". Toutefois, les États-Unis continuent d'estimer que pour examiner cette question, la démarche appropriée consiste à commencer par les dispositions de l'Accord SMC qui traitent de la façon la plus spécifique d'une mesure relative à l'imposition des revenus comme le régime FSC - l'article 3.1 a), le point

d'un principe de la libre concurrence dans le point e), M. Rivers indique "les entreprises peuvent employer des pratiques de fixation des prix qui aboutissent à l'imputation de montants de revenus excessifs à des entités imposables dans des "paradis" où la fiscalité est faible ou nulle. Cela protège de l'imposition les revenus provenant d'activités liées aux exportations de manière aussi efficace que le ferait un régime d'exonération". Ce disant, M. Rivers reconnaissait que les revenus que l'on faisait passer "à l'étranger" de cette manière pouvaient être légitimement exonérés d'impôt sans enfreindre les règles du GATT en matière de subventions à l'exportation, et que le seul moyen d'éviter cette situation – à moins de déclarer que les revenus de source étrangère devaient être imposés – était d'établir un principe de la libre concurrence qui réglerait la manière dont les revenus pouvaient être traités comme revenus de source étrangère.

4.1009 Un autre aspect intéressant de la lettre en question est que, comme cela a été noté précédemment, M. Rivers proposait une note interprétative qui aurait servi de base à l'interprétation du point e) de la Liste exemplative à la lumière de toutes lignes directrices en matière de fixation des prix de transfert (prix de cession) émanant de l'OCDE, du moins dans le cas des membres de l'OCDE. Une fois encore, une telle note interprétative n'a pas été adoptée, ce qui montre que les rédacteurs de l'annexe 5 TD

du point

normales des États-Unis s'agissant de déterminer ce qui constitue des "revenus de source étrangère". En particulier, les Communautés européennes appellent l'attention sur l'article 921 a) du Code des impôts des États-Unis, qui désigne tous les revenus réalisés à l'exportation et exonérés des FSC comme revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis.

4.1019 L'argument des Communautés européennes est dépourvu de valeur. Les États-Unis ont bien des règles permettant de déterminer l'existence de revenus de source étrangère dans des contextes appropriés. Toutefois, l'un de ces contextes – l'application d'un crédit pour impôt étranger – est sans rapport avec le sujet parce que les revenus réalisés à l'exportation et exonérés des FSC ne peuvent pas bénéficier du crédit pour impôt étranger qui peut être obtenu en cas de double imposition. Une FSC ne peut échapper à la double imposition que grâce à l'exonération partielle elle-même, qui est l'équivalent de la protection contre la double imposition accordée dans le cadre d'un système fiscal territorial.

4.1020 De plus, le traitement réglementaire des revenus exonérés des FSC comme "revenus de source étrangère n'ayant pas de lien effectif" est compatible avec le traitement de certaines autres ventes à l'étranger accordé en vertu des règles des États-Unis en matière de détermination de la source. Par exemple, les revenus tirés par une société étrangère d'une transaction consistant en une vente à un client étranger et imputée à un bureau aux États-Unis seront traités comme de source étrangère si un bureau étranger a participé matériellement à la vente.

4.1021 À cause des principes applicables aux ventes à l'étranger par des non-résidents, on pourrait faire valoir qu'en l'absence de l'article 921 a), tous les revenus provenant de transactions à l'exportation réalisées par l'intermédiaire de FSC (du moins dans le cas d'une FSC d'achat et de vente) rempliraient les conditions requises pour bénéficier du régime des revenus de source étrangère "n'ayant pas de lien effectif". L'intention du Congrès était que les revenus exonérés en vertu du régime FSC soient en corrélation avec le niveau prévu de l'activité à l'étranger. Le Congrès a donc limité l'exonération en ne traitant que les 15/23^{ème} (65 pour cent) des revenus comme étant exonérés, ce qui a été fait en disposant que seuls les revenus réalisés à l'exportation exonérés sont des revenus de source étrangère et des revenus n'ayant pas de lien effectif au sens de l'article 921 d) du Code des impôts. La plupart des autres revenus des FSC sont traités comme revenus de source nationale, non exonérés, ayant un lien effectif avec une entreprise des États-Unis au sens de l'article 921 d).

Règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC

4.1022 Dès lors qu'il est établi que les processus économiques que le régime FSC vise à exonérer se déroulent à l'étranger, le nouveau groupe de questions de mise en œuvre porte sur le point de savoir si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC répartissent comme il convient les revenus entre processus économiques qui se déroulent sur le territoire national et processus économiques qui se déroulent à l'étranger, conformément à la règle énoncée dans la note de bas de page 59.

Économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation

4.1023 Le Groupe spécial pourrait simplifier considérablement sa tâche en abordant en premier une question qui apparaît en dernier dans le texte pertinent de la note de bas de page 59 – c'est-à-dire la question de savoir si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. À supposer même pour les besoins du débat que les Communautés européennes soient dans le vrai quant à toutes leurs autres assertions concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, en vertu du texte clair de la note 59, ces règles ne donnent pas lieu à une subvention à l'exportation, sauf

si elles imputent indûment des revenus de source nationale d'une manière qui donne lieu à une économie notable d'impôts dans les transactions à l'exportation.

4.1024 Comme les États

immie

question qui doivent être exécutés. Dans le cadre de ce système, c'est à juste titre que la FSC est créditée d'activités qui se déroulent hors des États-Unis, et l'exonération fiscale conférée en vertu des règles correspond aux revenus provenant de ces activités.

4.1034 Les règles applicables aux FSC sont compatibles avec la note de bas de page 59. Elles permettent aux contribuables et à l'administration fiscale de substituer aux solutions de l'article 482 des solutions qui sont plus flexibles et moins lourdes, mais qui néanmoins sont en rapport avec les revenus qui peuvent à juste titre être imputés aux fonctions de distribution et de vente dans les transactions à l'exportation remplissant les conditions requises. Aussi longtemps que les règles applicables aux FSC, globalement, exonèrent dans des transactions à l'exportation la part des revenus qui est imputable à des processus économiques se déroulant à l'étranger – et qu'elles ne permettent pas pour les revenus de source nationale une économie d'impôts qui soit "notable" – on ne peut pas dire qu'elles créent une subvention à l'exportation prohibée.

4.1035 Pour leur part, les Communautés européennes n'ont présenté au Groupe spécial aucun élément

des États-Unis. Les résultats de l'enquête présentée dans la pièce n° 21 montrent que le niveau de l'activité économique à l'étranger occasionnée par les transactions au titre du régime FSC des principaux exportateurs correspond comme il convient au niveau d'exonération au titre des revenus des FSC. Il semble donc que les règles applicables aux FSC ont réussi à traduire dans les faits l'intention du Congrès, qui était d'appliquer les critères énoncés dans la Décision du Conseil de 1981.

4.1039 En résumé, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent des "pratiques administratives ou autres" acceptables qui ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence et ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.

Systèmes fiscaux européens

4.1040 Les États-Unis se sentent obligés de présenter des observations sur l'analyse des systèmes fiscaux de ses États membres que présentent les Communautés européennes dans leur deuxième communication. Comme le Groupe spécial le sait, les États-Unis soutiennent que les résultats de l'exonération fiscale en faveur des FSC ne diffèrent pas substantiellement du traitement accordé aux exportations dans le cadre des systèmes fiscaux de divers États membres des Communautés européennes. Reconnaisant apparemment le bien-fondé de ce point, les Communautés européennes ont passé beaucoup de temps, dans leur deuxième communication, en particulier dans l'annexe 2 de celle-ci, à tenter de nier l'orientation favorable aux exportations des systèmes fiscaux de leurs propres États membres.

4.1041 Une fois encore, la position des États-Unis est que les systèmes d'exonération à base territoriale fonctionnent en faveur des ventes à l'exportation parce qu'ils permettent que les activités de vente soient déplacées hors du pays de la société mère et bénéficient par là des taux d'imposition plus faibles en vigueur dans un autre pays. Pour démontrer ce point, considérons l'hypothèse suivante. La société C est imposée par son pays, le pays C, au taux plein pour les commissions liées aux ventes intérieures de produits manufacturés et vendus dans le pays. En revanche, la société C n'est pas imposée du tout par le pays Z – ou y est imposée à un taux inférieur – pour ses commissions liées aux ventes des mêmes types de produits à des clients étrangers effectuées par l'intermédiaire d'une succursale de la société C opérant dans le pays Z, "succursale étrangère C". Supposons que la commission afférente aux fonctions de distribution soit la même – 100 – dans les transactions intérieures et dans les transactions à l'exportation.

4.1042 Considérons à présent ce qui se produirait dans le cadre de plusieurs systèmes fiscaux européens. Si ce sont les Pays-Bas qui sont le pays C, l'impôt afférent à la commission relative aux ventes intérieures effectuées par l'intermédiaire d'une succursale nationale serait de 35, la commission étant imposée au taux néerlandais plein de 35 pour cent. Toutefois, supposons que les Antilles néerlandaises soient le pays Z et que les activités de distribution soient menées par l'intermédiaire de la succursale étrangère C. Comme les Antilles néerlandaises frappent les commissions d'un impôt sur le revenu de 3 pour cent, les Pays-Bas, se fondant sur le critère formaliste de l'"assujettissement à l'impôt", ne percevraient pas d'impôt sur la commission. Le résultat net est que l'impôt sur la commission supporté dans la transaction à l'exportation n'est que de 3. Comparé à l'impôt de 35 frappant la transaction intérieure, le résultat est une augmentation nette de 32 du revenu net provenant pour la société C de la transaction à l'exportation.

4.1043 Si l'on prend le cas de la France, l'exemple devient légèrement plus compliqué. Dans le cas d'une transaction intérieure, la commission de 100 serait imposée au taux plein français de 40 pour cent, soit un impôt de 40. Dans le cas d'activités de distribution menées par l'intermédiaire de la succursale étrangère C, le résultat dépend de la question de savoir si le pays Z est un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale. Dans l'hypothèse où le pays Z n'est pas un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale, la commission de 100 gagnée par la succursale étrangère C

n'est pas imposée par la France si le taux d'imposition du pays Z est tel que la commission gagnée dans le pays Z y est assujettie à l'impôt à un taux égal aux deux-tiers du taux d'imposition des sociétés en France, c'est-à-dire à 26,66 pour cent. Dans l'hypothèse où le pays Z est Panama, où le taux d'imposition est de 30 pour cent, la commission de 100 afférente aux activités de distribution n'est pas imposée par la France.

4.1044 Dans l'hypothèse où le pays Z est un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale, aucun impôt sur le revenu ne frappe en France la commission de 100 gagnée par la succursale étrangère C. Supposons aussi que le pays Z soit l'Irlande, où le taux d'imposition est de 10 pour cent.

4.1045 Dans le cadre du système fiscal français, l'augmentation nette de revenu découlant pour la société C de l'utilisation de la succursale étrangère C est la suivante. Pour les ventes à l'exportation effectuées par l'intermédiaire du pays Z/Panama, cette augmentation est de 10 (l'impôt frappant au Panama la transaction à l'exportation étant de 30, alors que l'impôt frappant en France une transaction intérieure est de 40). Pour les ventes à l'exportation effectuées par l'intermédiaire du pays Z/Irlande, l'économie d'impôt est de 30 (l'impôt frappant en Irlande une transaction à l'exportation étant de 10, alors que l'impôt frappant en France une transaction intérieure est de 40).

4.1046 Si l'on prend le cas de la Belgique, l'analyse dépend, là encore, de la question de savoir si la transaction à l'exportation se fait par l'intermédiaire d'un pays avec lequel la Belgique a ou n'a pas conclu une convention fiscale. Comme le taux d'imposition en Belgique est de 40,17 pour cent, l'impôt frappant une commission de 100 dans une transaction intérieure sera de 40,17. Dans l'hypothèse où Z n'est pas un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention fiscale, la commission de 100 gagnée par la succursale étrangère C est imposée par la Belgique à 25 pour cent du taux normal (c'est-à-dire à 10,04 pour cent), à la condition que la commission soit "assujettie à l'impôt" dans le pays Z. Dans l'hypothèse où le pays Z est la Barbade, où le taux d'imposition est de 2,5 pour cent pour une société extérieure ayant une licence de société commerciale internationale, le taux combiné Belgique/Barbade sur la commission de 100 perçue par la succursale étrangère C est de 12,54 pour cent.

4.1047 S'il s'agit d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention fiscale, la Belgique n'impose aucun impôt sur le revenu. Là encore, dans l'hypothèse où le pays Z est l'Irlande, l'impôt frappant la commission de la succursale étrangère C serait de 10.

4.1048 Ainsi, dans le cadre du système fiscal belge, l'augmentation nette de revenu qui découlerait pour la société C de l'utilisation d'une succursale étrangère C se calcule comme suit. Pour les ventes à l'exportation menées par l'intermédiaire du pays Z/Barbade, l'augmentation est de 27,63 (taux combiné Belgique/Barbade de 12,54 sur la transaction à l'exportation, qu'il faut comparer à un taux belge de 40,17 sur la transaction intérieure). Pour les ventes à l'exportation effectuées par l'intermédiaire du pays Z/Irlande, l'économie d'impôt est de 30,17 (taux irlandais de 10 sur la transaction à l'exportation, qu'il faut comparer à un taux belge de 40,17 sur la transaction intérieure).

4.1049 Enfin, considérons le cas de l'Allemagne. Comme en Allemagne le taux d'imposition est de 40 pour cent, un impôt de 40 frapperait la commission de 100 gagnée à l'occasion d'une transaction intérieure. Toutefois, l'Allemagne ne frappe d'aucun impôt sur le revenu les activités de distribution menées par l'intermédiaire d'une succursale étrangère avec un pays avec lequel elle a conclu une convention fiscale. Ainsi, si l'on suppose, encore une fois, que le pays Z est l'Irlande, l'impôt frappant la commission de 100 gagnée par la succursale étrangère C serait de 10. Pour les ventes à l'exportation effectuées par l'intermédiaire du pays Z/Irlande, l'économie d'impôt est de 30 (l'impôt frappant en Irlande une transaction à l'exportation, étant de 10, alors que l'impôt frappant en Allemagne une transaction intérieure est de 40).

4.1050 Ainsi, nonobstant les protestations contraires des Communautés européennes, les systèmes fiscaux territoriaux ou de type territorial de leurs États membres permettent une économie d'impôt lorsque des activités de distribution sont menées par l'intermédiaire d'une succursale étrangère, économie d'impôt que ne permet pas le système d'imposition à base mondiale en vigueur aux États-Unis.

4.1051 Plus généralement, les Communautés européennes notent que le système fiscal des États-Unis et ceux des États membres des Communautés européennes ont en commun certains objectifs, à savoir collecter des recettes, éviter la double imposition et empêcher l'évasion fiscale. Les États-Unis conviennent que la quasi-totalité des systèmes fiscaux nationaux visent à atteindre ces objectifs, ainsi que d'autres, d'une manière ou d'une autre; toutefois, ce fait n'est aucunement pertinent s'agissant de la principale question en cause dans le présent différend, à savoir que les systèmes fiscaux de nombreux États membres des Communautés européennes exonèrent d'impôt les revenus de source

des États-Unis qui prévoient un crédit pour impôt étranger n'ont pas le même effet qu'un système d'exonération.

4.1055 Enfin, les Communautés européennes semblent admettre qu'un système d'exonération produit des résultats plus favorables pour les revenus de source étrangère que pour les revenus de source nationale, et que cela peut se traduire par une imposition plus lourde des revenus de source nationale. Toutefois, cela semble être simplement une manière détournée de dire que les transactions à l'exportation sont traitées de façon plus favorable que les transactions intérieures dans un système d'exonération, proposition à laquelle les États-Unis souscrivent sans réserve.

4.1056 En résumé, l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle les systèmes fiscaux de leurs États membres font en sorte que les revenus soient assujettis à l'impôt à un niveau semblable à celui qui est applicable dans l'État membre concerné est simplement incorrecte en tant que proposition générale.

Les **Communautés européennes**, répondant à des questions du Groupe spécial à la suite de la deuxième réunion du Groupe spécial, font valoir ce qui suit.

4.1057

l'intention du Groupe spécial. Le premier est que "si la disposition spéciale n'existait pas, la législation fiscale en vigueur fournirait une règle d'application générale qui permettrait au contribuable de déterminer l'impôt dont il est redevable et sa date d'exigibilité". Le second critère serait que "la disposition fiscale spéciale doit s'appliquer à un ensemble de transactions ou de contribuables suffisamment restreint pour qu'il soit possible de traduire la disposition fiscale concernée sous la forme d'un objectif de programme pouvant être administré du côté des dépenses directes du budget, moyennant les crédits nécessaires". Enfin, il est indiqué dans le rapport que l'une des catégories qui ont été caractérisées comme dépenses fiscales "consisterait en dérogations aux règles générales de la législation fiscale existante pouvant être mesurées et évaluées de façon comparable aux programmes de subvention et de transfert du côté des dépenses du budget".⁴⁶⁴

4.1059 Selon ce critère, l'exonération d'impôt en faveur des revenus provenant d'activités économiques qui se déroulent à l'étranger (connus dans le domaine fiscal sous le nom de "revenus de source étrangère") ne constitue pas l'abandon de recettes normalement exigibles ni par conséquent une contribution financière. Il s'agit d'une catégorie de revenus qui est définie en termes vastes, neutres et objectifs et est applicable à tous les types de revenus de source étrangère et ne sert donc aucune fonction de programmation spéciale. Si le Texte de conciliation de 1981 est considéré comme pertinent en l'espèce, il constitue une claire confirmation du fait que l'exonération ou l'exclusion de l'impôt en faveur des revenus provenant d'activités économiques qui se déroulent à l'étranger n'est pas une mesure par laquelle des "recettes ... normalement exigibles sont abandonnées".

4.1060 En revanche, l'exonération partielle d'impôt en faveur de revenus provenant d'activités d'exportation qui ne s'accompagnerait pas d'une exonération équivalente en faveur de revenus analogues provenant de transactions intérieures ou en faveur de revenus provenant de transactions à l'étranger équivalentes entrerait dans le champ des "recettes ... normalement exigibles ... abandonnées" et constituerait donc une contribution financière en vertu de ce critère, puisqu'il s'agirait d'une exonération étroite, "spéciale ou liée à une fonction de programmation". Par ailleurs, pour les raisons que les Communautés européennes ont longuement développées dans leurs communications⁴⁶⁵, une telle exonération n'est visée par aucune interprétation raisonnable du Texte de conciliation de 1981.

4.1061 Le caractère étroit et spécial du régime FSC et le fait qu'il sert une fonction de programmation

4.1063 Premièrement, cette phrase peut être interprétée comme visant n'importe quelles recettes abandonnées par rapport à celles qui auraient été recouvrées en l'absence de la mesure qui fait l'objet de la plainte. Ce serait là une interprétation plus formaliste de l'article 1.1 de l'Accord SMC qui supposerait simplement que la mesure à l'étude soit identifiée comme une exonération ou une dérogation par rapport au reste de la législation. Un argument en faveur de cette interprétation serait que le critère plus limité que proposent ici les Communautés européennes comprend un examen de la nature de l'exonération et peut être considéré comme introduisant dans l'article premier de l'Accord SMC une notion analogue à celle de spécificité qui figure à l'article 2 du même accord. Cette méthode amènerait clairement à considérer le régime FSC ainsi que de nombreuses autres mesures fiscales comme étant des subventions aux fins de l'article premier de l'Accord SMC. Les mesures fiscales légitimes (par exemple, des taux d'imposition plus faibles pour les PME) échapperaient toutefois aux disciplines de l'Accord SMC en ce qu'elles ne seraient pas "spécifiques" au sens de l'article 2 de l'Accord SMC. Le régime FSC n'échapperait pas à ces disciplines parce qu'il est de toute évidence subordonné aux résultats à l'exportation et à la teneur en produits nationaux, et par conséquent spécifique en vertu de l'article 2.3 de l'Accord SMC. Les Communautés européennes n'ont pas proposé cette interprétation possible de la phrase "des recettes ... normalement exigibles sont abandonnées" parce qu'elles considèrent que le fond devrait l'emporter sur la forme dans l'interprétation de l'Accord SMC et que l'approche fondée davantage sur l'objet et moins formaliste proposée ci-dessus est, par conséquent, plus appropriée.

4.1064 Deuxièmement, il y a l'interprétation des États-Unis qui introduit dans l'expression "normalement exigibles" une notion non pertinente de ce que les Membres ont le droit d'imposer ou de ne pas imposer. Les États-Unis font valoir que des recettes ne sont pas "normalement exigibles" si un Membre a le *droit de ne pas* imposer tels ou tels revenus en vertu de quelque règle de l'OMC (et ne jugent pas pertinente la question de savoir si ces revenus seraient normalement imposés en vertu des règles générales du Membre en question). Comme les Communautés européennes l'ont exposé très récemment aux paragraphes 84 et 85 de leur déclaration à la deuxième réunion du Groupe spécial, une telle proposition ne peut pas être correcte. Les Membres de l'OMC ont le droit de ne pas imposer du tout tels ou tels revenus, et la logique des États-Unis amènerait à conclure qu'ils pourraient exonérer d'impôt à leur gré telle ou telle entreprise TC7yscorr -0.i

analyseront les règles qui seraient applicables au même type d'activités en l'absence du régime FSC.⁴⁷⁰ Deux situations comparables seront examinées:

- a) Une société des États-Unis se charge directement de ses propres ventes à l'exportation.
- b) Une société étrangère (qui n'est pas une FSC) installée en un lieu où les FSC sont le plus souvent implantées se charge des ventes à l'exportation de sa société mère américaine.

4.1071 Dans le cas a), les choses sont relativement faciles. La société américaine sera imposée sur les revenus qu'elle a réalisés dans le monde entier, y compris tous les revenus provenant de ventes à l'exportation, au taux applicable aux sociétés américaines au moment considéré. Une partie de ses revenus provenant de ventes à l'exportation seront considérés comme revenus de source nationale et une autre comme revenus de source étrangère. Toutefois, cela ne changera pas la manière dont ces revenus seront imposés. Il n'y aura donc ni exonération ni déduction au titre des revenus de source étrangère imputables à des ventes à l'exportation. Par conséquent, pour une transaction à l'exportation donnée effectuée directement par la société américaine, les revenus imposables seront supérieurs de 15 pour cent ou davantage à ce qu'ils auraient été si la même transaction avait été effectuée par l'intermédiaire d'une FSC.

4.1072 Dans le cas b), une "société d'exportation étrangère"⁴⁷¹ (qui n'est pas une FSC) intervient. Pour ce type de situation, l'analyse sera effectuée sur la base des règles normales qui seraient applicables en l'absence des exonérations spéciales prévues par le régime FSC telles qu'elles sont définies dans la déclaration des Communautés européennes à la deuxième réunion du Groupe spécial, au paragraphe 9. Chaque exonération et les règles spéciales de fixation administrative des prix seront analysées séparément.

4.1073 Premièrement, les règles spéciales de détermination de la source des revenus, sur la base d'une formule. En l'absence des règles spéciales de détermination de la source sur la base d'une formule, énoncées aux articles 921 et 923 a) du Code des impôts, les règles normales énoncées dans les articles 861 et suivants seraient applicables, règles qui ont été structurées de manière à déterminer la source des revenus sur la base d'éléments de preuve factuels et qui s'appliquent à tous les types de revenus, y compris les revenus à l'exportation.

4.1074 Dans le cas d'une société d'exportation étrangère qui conduit ses affaires de la manière dont les FSC sont autorisées à le faire et emploie sa société mère pour effectuer la vente à l'exportation, les articles 864 c) 4) B) iii)⁴⁷² et 865 e) 2) seraient applicables. Ces articles disposent ce qui suit:

⁴⁷⁰ L'analyse peut être effectuée soit sur la base d'une FSC qui ne bénéficierait pas des exonérations spéciales s'il n'y avait pas de règles spéciales applicables aux FSC, soit sur la base d'une entité autre qu'une FSC menant des activités du même type que celles des FSC.

⁴⁷¹ Aux fins de la présente analyse, une "société d'exportation étrangère" est définie comme étant une filiale d'une société américaine de fabrication, constituée en société dans un pays dans lequel les taux d'imposition sont faibles ou nuls et où il est courant que les FSC soient implantées, qui se charge des ventes à l'exportation de sa société mère américaine en menant le même type d'activités qu'une FSC. En d'autres termes, la société d'exportation étrangère est définie comme étant une FSC qui ne remplit pas les conditions requises pour bénéficier des exonérations spéciales et des règles spéciales de fixation des prix.

⁴⁷² Texte contenu dans la pièce n° 1 des Communautés européennes et mentionné au paragraphe 65 de la première communication écrite des Communautés européennes.

Article 864 c) 4) B) iii):

"Les revenus, gains ou pertes provenant de sources extérieures aux États-Unis seront traités comme ayant un lien effectif avec les activités commerciales ou industrielles aux États-Unis d'une personne physique étrangère non résidente ou d'une société étrangère non résidente si cette personne a un bureau ou un autre établissement commercial fixe aux États-Unis auxquels de tels revenus, gains ou pertes sont imputables et si de tels revenus, gains ou pertes –

...

iii) sont tirés de la vente ou de l'échange (hors des États-Unis) par l'intermédiaire d'un tel bureau ou d'un tel autre établissement commercial fixe de biens personnels décrits à l'article 1221 1), sous réserve que cette disposition ne sera pas applicable si les biens sont vendus ou échangés pour utilisation, consommation ou aliénation hors des États-Unis et qu'un bureau ou un autre établissement commercial fixe du contribuable dans un pays étranger ait participé matériellement à ladite vente."

Article 865 e) 2):

"A) EN GÉNÉRAL. Nonobstant toute autre disposition de la présente partie, si un non-résident maintient un bureau ou un autre établissement commercial fixe aux États-Unis, tous revenus provenant de toutes ventes de biens personnels (y compris les cessions de stocks) imputables à ce bureau ou à cet autre établissement commercial fixe seront considérés comme ayant leur source aux États-Unis. La phrase qui précède ne sera pas applicable aux fins de l'article 971 (définissant les sociétés de commerce d'exportation).

B) EXCEPTION. Le sous-paragraphe A) ne sera pas applicable à une cession de stocks qui sont vendus pour utilisation, aliénation ou consommation hors des États-Unis si un bureau ou un autre établissement commercial fixe du contribuable dans un pays étranger a participé matériellement à la vente."

4.1075 Les locaux de la société mère constituent "un bureau ou un autre établissement commercial fixe aux États-Unis" (la société mère de la FSC remplit sans aucun doute les conditions requises en vertu de l'article 864 c) 5) du Code des impôts) et il n'y a aucune participation *matérielle* de la société d'exportation étrangère à une telle vente (parce que le fait d'assumer la responsabilité financière et juridique peut difficilement être considéré comme une participation matérielle). Par conséquent, en vertu de l'article 864 c) 4) B) iii) du Code des impôts, les revenus provenant des ventes seraient considérés comme effectivement liés à une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis, et en vertu de l'article 865 e) 2), ils seraient considérés comme ayant leur source aux États-Unis. Dans les deux cas de figure, toutefois, tous les revenus de la FSC seraient imposés aux États-Unis. Le régime FSC n'a pas besoin pour fonctionner de règles spéciales de détermination de la source des revenus puisque normalement tous les revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis.

4.1076 En conséquence, même si la position habituelle des États-Unis peut être que la source des revenus provenant d'une activité dépend du lieu où elle se déroule, les Communautés européennes notent que la règle généralement 71 (définis2rs e5e)

dans des situations "comportant l'achat et la revente de biens corporels dans lesquelles le revendeur [c'est-à-dire la société d'exportation étrangère] n'a pas ajouté de valeur substantielle aux biens corporels en les modifiant physiquement avant de les revendre". Selon la méthode du prix de revente, on calcule le prix de cession correct, de libre concurrence, entre le fournisseur apparenté et la société d'exportation étrangère en partant du prix effectivement facturé par la société d'exportation étrangère à ses clients étrangers non apparentés, puis en soustrayant un "bénéfice brut approprié". Le "bénéfice brut approprié" doit être déterminé par référence à des transactions entre entreprises indépendantes - c'est-à-dire des transactions dans lesquelles le revendeur achète les marchandises en cause auprès d'une partie non apparentée puis les revend à une autre partie non apparentée. La transaction entre entreprises indépendantes qui sert de référence doit être aussi comparable que possible à la transaction entre parties apparentées et le règlement dispose que les facteurs à prendre en considération pour déterminer la comparabilité comprennent les "fonctions assurées" par le revendeur et les "risques supportés" par le revendeur.⁴⁷⁴ Étant donné que les "fonctions assurées" et les "risques supportés" par la société d'exportation étrangère sont, en règle générale, relativement mineurs, on s'attendrait de façon générale que le "bénéfice brut approprié" autorisé pour la société d'exportation étrangère dans le cadre de règles normales de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence doive être relativement faible. Là encore, ces considérations peuvent ne jouer aucun rôle dans les règles de fixation administrative des prix au titre de l'article 925 du Code des impôts.

4.1081 Bien qu'il ne soit pas facile de déterminer dans quelle mesure le résultat de l'application de règles spéciales de fixation des prix varie de celui de l'application des règles énoncées à l'article 482, ce résultat étant différent dans chaque transaction, il est évident que les règles spéciales de fixation des prix aboutissent à des prix de cession qui sont différents de ceux qui découleraient de l'application de l'article 482, puisqu'elles sont facultatives et sont utilisées par la plupart des FSC. Si la règle de l'article 482 aboutissait dans un cas quel qu'il soit à un résultat plus favorable, la FSC pourrait l'utiliser.

4.1082 En conclusion, il ressort clairement de l'analyse qui précède que l'existence du régime FSC aboutit à l'abandon de "recettes ... normalement exigibles", puisqu'en l'absence des règles applicables aux FSC, les mêmes activités donneraient lieu au paiement d'un volume plus important d'impôts.

4.1083 Les Communautés européennes ont expliqué que les règles de fixation "administrative" des prix constituent une subvention prohibée distincte en vertu de l'Accord SMC. Les règles de fixation "administrative" des prix constituent une partie spécifique du régime FSC distincte des autres exonérations. Même si toutes les autres exonérations spéciales offertes aux FSC étaient supprimées, les règles spéciales de fixation des prix assureraient à elles seules un avantage pour les exportations des États-Unis. Elles donneraient lieu à une infraction indépendante de l'Accord SMC. Premièrement, elles constituent une subvention puisqu'elles confèrent un avantage en imputant à la FSC des revenus plus importants que ceux qui peuvent être imputables aux activités et à la participation minimales de la FSC à la transaction. À supposer même que toutes les exonérations fiscales applicables aux FSC soient supprimées, cela pourrait encore donner lieu à un abandon de recettes puisque les revenus combinés de la FSC et de sa société mère pourraient encore bénéficier, en fait, d'une imposition effective moindre que si les règles générales de fixation des prix de cession en vigueur aux États-Unis contenues à l'article 482 du Code des impôts étaient appliquées (comme on l'a expliqué plus haut). Ainsi, des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées. En outre, cette subvention est prohibée en vertu de l'article 3 parce qu'elle est subordonnée aux résultats à l'exportation et à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. De plus, les règles spéciales de fixation des prix enfreignent la prescription relative à la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence figurant dans la note de bas de page 59, bien que ce point ne doive pas

⁴⁷⁴ Voir Treas. Reg.1.482-3(c).

nécessairement être prouvé puisque les règles de fixation des prix enfreignent les articles 3 et premier, même sans que l'on invoque la note 59.⁴⁷⁵

4.1084 L'un des arguments fondamentaux présentés par les États-Unis lorsqu'ils s'efforcent de justifier le régime FSC au regard de l'Accord SMC est que les revenus réalisés à l'exportation exonérés sont imputables à des activités ou processus menés à l'étranger et par conséquent peuvent, en vertu du Texte de conciliation de 1981, n'être pas imposés.⁴⁷⁶ Les États-Unis feront probablement valoir que ces activités ou processus, qu'ils soient menés par la FSC, ou par son fournisseur apparenté, ou par un agent indépendant, quelle que soit leur résidence, sont étrangers parce qu'ils doivent prendre place (en partie) hors des États-Unis.^{477,478}

4.1085 Les Communautés européennes estiment que les activités des FSC (ou de leurs sous-traitants) ne sont pas étrangères et qu'en vertu des règlements prescrits par le Code des impôts, il est facile pour une FSC de contourner ces critères relatifs aux processus économiques menés à l'étranger en ayant simplement une boîte à lettres et un compte en banque dans le pays où la FSC a été constituée en société.

4.1086 En vertu de l'article 924 d) 1) A) du Code des impôts, il est satisfait au *critère des activités de vente menées à l'étranger* si:

"cette société [la FSC] (ou toute personne agissant dans le cadre d'un contrat avec une telle société) a participé hors des États-Unis au démarchage (autre que la publicité), à la négociation ou à la conclusion du contrat relatif à une telle transaction".

4.1087 En règle générale, la localisation d'une activité quelconque est déterminée par le lieu où l'activité est entreprise par la FSC, et non par le lieu où se trouve toute personne transmettant des instructions à la FSC.⁴⁷⁹ Il est satisfait aux prescriptions en matière de "démarchage" et de "négociation" hors des États-Unis par une communication par courrier si le courrier est déposé dans une boîte à lettres hors des États

États-Unis à une activité qui constitue l'une des trois possibilités de vente à l'étranger décrites ci-dessus, il ne sera tenu compte d'aucune activité antérieure ou subséquente de la FSC.⁴⁸² Le règlement prévoit explicitement que la divulgation de l'identité d'une FSC en tant qu'entité distincte dans la réalisation des activités de vente à l'étranger n'est pas requise.⁴⁸³ Les trois formes d'activité de vente peuvent être menées par la FSC ou par toute autre personne sous contrat pour le compte de la FSC.⁴⁸⁴

En vertu de l'article 924 d) 1) B) du Code des impôts, il est satisfait au *critère des coûts à l'étranger* si:

"les coûts directs supportés à l'étranger par la FSC imputables à la transaction sont égaux ou supérieurs à 50 pour cent des coûts directs totaux imputables à la transaction".

En vertu de l'article 924 e) du Code des impôts:

"Les activités visées au paragraphe d) sont les suivantes:

- 1) publicité et promotion des ventes;
- 2) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison des biens exportés;
- 3) transport depuis le moment de l'acquisition par la FSC (ou, dans les coûts à

4.1096 Comme le Groupe spécial l'a noté dans sa question, les Communautés européennes allèguent d'abord que le fait d'exonérer d'impôt les revenus de source étrangère ne constitue pas une subvention à condition que la mesure soit "d'application générale". Toutefois, la question de l'application générale ou spécifique d'une mesure ne fait simplement pas partie de l'article premier. Non seulement le libellé de l'article 1.1 a) 1) ii) ne fait aucune référence à l'ampleur du champ d'application d'une mesure, mais l'article 1.2 indique clairement qu'"[u]ne subvention telle qu'elle a été définie au paragraphe 1 sera assujettie aux dispositions de la partie II ou à celles des parties III ou V" seulement "s'il s'agit d'une subvention spécifique au regard des dispositions de l'article 2". L'article 1.2 montre bien que la question de l'application générale ou spécifique d'une mesure ne se pose au titre de l'article 2 que s'il a d'abord été déterminé qu'une mesure est une subvention au sens de l'article premier.

4.1097 À titre subsidiaire, en soutenant que des exonérations fiscales portant sur des revenus de source étrangère ne sont pas des subventions à la seule condition que la mesure soit "d'application générale", les Communautés européennes semblent faire valoir qu'une telle pratique n'est une subvention que si elle est limitée aux exportations. Si tel est le cas, les Communautés européennes confondent l'article premier avec l'article 3. L'existence d'une subordination aux exportations n'est pertinente que lorsqu'une mesure est une subvention. Si une mesure n'est pas une subvention, peu importe qu'elle soit ou non subordonnée aux exportations.

4.1098 Fait plus important, la simple existence d'une exception à des dispositions fiscales normalement applicables ne peut pas, en elle-même et par elle-même, établir l'existence d'une subvention lorsque des revenus de source étrangère sont en cause. L'argument des Communautés européennes pourrait avoir une certaine valeur dans d'autres contextes, mais pas ici. Que des revenus de source étrangère soient exonérés parce qu'un système fiscal ne les inclut pas, ou parce qu'une disposition indique directement qu'ils ne sont pas assujettis à l'impôt, le résultat économique est le même.

4.1099 Ces faiblesses importantes de la position des Communautés européennes tiennent au fait que celles-ci demandent en quelque sorte au Groupe spécial de ramener l'article 1.1 a) 1) ii) à ce qui ne serait rien de plus qu'une règle donnant aux Membres de l'OMC des instructions quant à la manière de rédiger les exonérations fiscales en faveur de revenus de source étrangère de manière qu'elles ne soient pas qualifiées de subventions. Si le point de vue des Communautés européennes l'emportait, un

4.1100

4.1104 Un autre critère serait l'opportunité d'éviter des résultats qui font prévaloir la forme sur le fond. Comme on l'a indiqué plus haut à propos de la question n° 2, les résultats ne devraient pas être différents selon qu'un Membre choisit a) d'exonérer d'impôt une catégorie de revenus, ou b) dès le début, de ne pas imposer du tout des revenus.

4.1105 Un autre critère encore à prendre en considération est la nécessité de disposer de règles claires de manière que les Membres soient en mesure de savoir ce qui est et ce qui n'est pas permis par l'Accord SMC. La nécessité de règles claires est particulièrement importante lorsque, comme en l'espèce, il y a interaction entre les règles du commerce et le domaine complexe de la fiscalité internationale. En l'absence de règles claires, il devient extrêmement difficile, dans ce contexte, de déterminer les cas dans lesquels les recettes abandonnées sont "normalement exigibles".

4.1106 La Décision de 1981 fournit précisément cette règle claire. La déclaration du Conseil selon laquelle les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés revenait à déclarer que l'impôt sur les revenus de source étrangère n'est pas "normalement exigible". L'opportunité de cette règle claire est démontrée grâce à un petit nombre d'exemples qui illustrent le caractère arbitraire des résultats auxquels on parvient lorsque l'on prend pour base la législation nationale pour déterminer les cas dans lesquels les recettes correspondant à des revenus de source étrangère sont "normalement exigibles".

4.1107 Premier exemple. Cet exemple montre combien il est difficile de distinguer une "règle de base" d'une "exception" dans le cadre des systèmes d'exonération.

Comme cela était indiqué dans les paragraphes 180 et 181 de la deuxième communication des États-Unis, dans le cadre du système néerlandais d'imposition des revenus, pour les sociétés résidentes, tant les revenus de source néerlandaise que les revenus provenant de sources extérieures aux Pays-Bas sont assujettis à l'impôt. En

41071ra6240 p7w35520tdm342e0240:0 - TDsp0hd36trigib390.15e62 7 (carac303ourmit pci-sre1riresil

pas être considéré comme se traduisant par l'abandon de recettes normalement exigibles, parce qu'une exonération pourrait être considérée comme la règle de base, l'imposition des revenus de source étrangère étant l'exception.

4.1109 Deuxième exemple. Cet exemple montre combien il est difficile de distinguer la "règle de base" de l'"exception" dans le cadre d'un système fiscal comportant des règles antifraude et des exceptions à ces règles.

Comme on l'a décrit dans le premier exemple ci-dessus, en règle générale, les bénéfices réalisés dans des succursales étrangères et des filiales étrangères ne sont pas imposés en France. Toutefois, cette exonération est sujette à limitation. En effet, la France frappe de l'impôt sur les revenus des sociétés à taux plein les revenus d'une succursale étrangère ou d'une branche étrangère lorsqu'ils sont réalisés dans un pays où la fiscalité est inférieure aux deux tiers de la fiscalité française. Voir la deuxième déclaration orale des États-Unis, paragraphe 73. Cette limitation applicable aux revenus faiblement imposés comporte aussi des exceptions, y compris, par exemple, le cas dans lequel les revenus faiblement imposés sont exonérés en vertu d'une convention fiscale.

4.1110 Pour tenter de distinguer la règle de base et la dérogation à cette règle dans le deuxième exemple, on peut adopter la démarche qui consiste à considérer l'exception générale française comme la règle de base et l'exception applicable dans le cas de revenus faiblement imposés comme une dérogation à cette règle de base. De ce point de vue, toute exception qui exonérerait des revenus faiblement imposés représenterait simplement une application de la règle fondamentale - l'exonération d'impôt des revenus de source étrangère - et ne constituerait pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".

4.1111 Selon une approche différente, toutefois, on pourrait considérer que la règle fondamentale est la règle selon laquelle les revenus de source étrangère faiblement imposés sont imposables en France. Selon cette approche, toute exception qui exonérerait les revenus de source étrangère faiblement imposés pourrait être considérée comme l'abandon de recettes "normalement exigibles". Toutefois, il apparaît comme totalement arbitraire de considérer l'imposition de certains revenus faiblement imposés comme une partie de la règle de base, puis de ne considérer aucune exception prévue par cette disposition comme faisant aussi partie de la règle de base.

4.1112 Troisième exemple. Cet exemple montre combien il est arbitraire de parvenir à des résultats différents selon la manière dont les règles antifraude sont formulées.

Les systèmes d'imposition des revenus en vigueur au Danemark et aux États-Unis fonctionnent selon la même règle générale, à savoir que l'imposition dans le pays des revenus étrangers de filiales étrangères est reportée jusqu'au moment où ces revenus sont rapatriés et distribués aux actionnaires nationaux sous la forme de dividendes. Au Danemark, il y a un régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées qui frappe de l'impôt applicable au moment considéré seulement les revenus passifs faiblement imposés de filiales étrangères.⁵⁰⁰ Le régime applicable aux États-Unis aux sociétés étrangères contrôlées, plus large, prévoit l'assujettissement à l'impôt applicable au moment considéré des revenus passifs faiblement imposés, mais aussi l'assujettissement à l'impôt applicable au moment considéré de certains revenus

⁵⁰⁰ *Études sur l'imposition des revenus de source étrangère: législation relative aux sociétés étrangères contrôlées*, Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE 1996), pages 62 et 63.

étrangers actifs, sous réserve de diverses exceptions. Toutefois, le régime applicable aux États-Unis aux sociétés étrangères contrôlées comporte aussi certaines limitations.

4.1113 Les dispositions limitatives propres au régime des États-Unis ont pour effet de restreindre le champ d'application du régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées sans toutefois le rendre aussi étroit que celui du régime du Danemark. Comme la règle, dans les deux pays, est le report, il serait arbitraire de déclarer que le régime antireport applicable aux États-Unis aux sociétés étrangères contrôlées constitue la règle de base dans ce pays, tout en déclarant que la règle de base au Danemark est le report, simplement parce que l'"exception" des États-Unis - le régime qui y est applicable aux sociétés étrangères contrôlées - n'est pas d'une application aussi étroite que l'exception prévue par le régime du Danemark.

4.1114 À ce sujet, les Communautés européennes ont souligné que les règles des États-Unis applicables aux FSC font partie de la liste des dépenses fiscales de l'administration.⁵⁰¹ Toutefois, le fait qu'une disposition concernant la non-imposition de revenus de source étrangère est reprise dans la liste des dépenses fiscales d'un pays ne permet pas de trancher la question de savoir s'il y a abandon

note 59 repose sur l'hypothèse selon laquelle les revenus d'une entité étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés dans la même mesure que les revenus réalisés par un exportateur

que la note de bas de page 59 exigerait une analyse fondée sur les activités menées par la FSC avec son propre personnel. Toutefois, le libellé de cette note n'exige pas une telle analyse. Au contraire, il n'est pas incompatible avec le principe de la libre concurrence énoncé à la note 59 d'imputer aux FSC des revenus imputables aux activités de distribution et de vente qui se déroulent à l'étranger, parce que les FSC sont tenues, si elles utilisent les règles de fixation administrative des prix, de se charger de la totalité de ces activités, ou de payer pour que quelqu'un d'autre s'en charge. De fait, la pièce n° 20 des

changerait rien à l'affaire, parce que la localisation géographique des activités serait encore extérieure aux États-Unis. Par exemple, la vente de marchandises d'une valeur substantielle à des clients étrangers exige généralement que des agents commerciaux rencontrent ces clients au siège social dudit client (c'est-à-dire à l'étranger). Ces réunions seront des activités de vente qui se déroulent à l'étranger, que les agents commerciaux soient employés par une FSC, par sa société mère américaine ou par une tierce partie indépendante.⁵⁰⁴

4.1126 Le fait que des activités soient menées par le fournisseur apparenté pour le compte de la FSC et que la FSC en supporte le coût ne transforme pas des processus économiques qui se déroulent à l'étranger en processus économiques intérieurs. Par exemple, si une FSC sous-traite la fonction de négociation à son fournisseur apparenté et que le fournisseur apparenté utilise des personnes employées par une société étrangère contrôlée ou par un agent indépendant pour mener cette activité à l'étranger, cela fait-il de l'activité en question un processus économique intérieur, comme les Communautés européennes le soutiennent? La simple association d'une entité intérieure avec un processus économique qui se déroule à l'étranger ne change pas ce processus en un processus intérieur.

4.1127 Dans leurs communications, les États-Unis ont généralement employé l'expression "revenus de source étrangère" pour abréger la formulation plus longue employée par le Conseil du GATT dans sa Décision de 1981. L'expression "revenus de source étrangère" a aussi un sens technique spécifique dans la législation fiscale des États-Unis, comme cela ressort de l'article 921 a) en ce qui concerne la nature des revenus réalisés à l'exportation exonérés des FSC. Dans le contexte d'une société étrangère, le sens du terme renvoie normalement à la question de savoir si une société étrangère sera assujettie à l'impôt aux États-Unis. À cet égard, le traitement prévu par la législation fiscale des États-Unis pour les cessions de stocks par des sociétés étrangères aux fins d'utilisation, d'aliénation ou de consommation hors des États-Unis (comme cela est prescrit pour le traitement FSC) est généralement plus généreux que le traitement accordé aux FSC. En vertu des principes fiscaux fondamentaux des États-Unis, les revenus provenant de ventes par des sociétés étrangères à des clients étrangers seraient normalement considérés comme revenus de source étrangère, et seraient par conséquent exonérés d'impôt aux États-Unis.

4.1128 De fait, à part les FSC, les sociétés étrangères ne sont à peu près jamais assujetties aux États-Unis à un impôt fr* -0351tra0.116 n, sent ut0res àat50re, Twr154 ié254 id rna2ela est prescrit pou23ch

le revenu, s'appliqueraient aux revenus d'une société étrangère, telle qu'une FSC. Selon que l'on considère une FSC à la commission ou une FSC d'achat et de vente, la FSC réalise soit des revenus

question exonèrent d'impôt des revenus de source *nationale*, et le font dans une mesure "notable". Les Communautés européennes n'ont évidemment fourni au Groupe spécial aucun élément de preuve à cet effet, parce qu'elles n'ont pas reconnu le principe de droit déterminant applicable à leurs allégations au titre de l'article 3.1 a). Les États-Unis, au contraire, ont fourni au Groupe spécial des éléments de preuve, en particulier les pièces n° 20 et n° 21 des États-Unis, qui indiquent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont compatibles avec les résultats auxquels aboutiraient des transactions entre fabricants et distributeurs indépendants, que ces règles exonèrent à juste titre les revenus de source étrangère réalisés dans l'ensemble des transactions des FSC et que, s'il y a économie d'impôt au titre des revenus de source nationale, cette économie n'est pas "notable".

4.1133 Ainsi, d'un point de vue purement théorique, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne pourraient donner lieu à une "infraction indépendante" que dans le cas où le Groupe spécial conclurait que a) l'exonération fiscale applicable aux FSC est autorisée (parce que les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés), et b) les règles de fixation administrative des prix ont néanmoins pour résultat que des revenus de source nationale échappent à l'impôt dans une mesure "notable". Comme les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve qui leur incombait sur ces points critiques, le Groupe spécial devrait rejeter les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix.

4.1134 Tout d'abord, les États-Unis font observer que l'expression "marge de tolérance" a été employée par les Communautés européennes non par les États-Unis. Les États-Unis ont parlé de "fourchette de prix de libre concurrence". Première communication des États-Unis, paragraphe 115, note 97. Les Communautés européennes ont admis que les ajustements aux prix de cession entre parties apparentées devaient seulement "donner un prix suffisamment proche du prix de libre concurrence dans des situations diverses dans le temps".⁵⁰⁶ Les Communautés européennes ont même admis que le principe de la libre concurrence est respecté dès lors que les résultats d'une mesure particulière s'inscrivent à l'intérieur d'une "marge de tolérance" acceptable.^{507, 508}

4.1135 Les États-Unis pourraient admettre que, dans des cas particuliers, les résultats obtenus dans le cadre des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC puissent différer des résultats auxquels aurait abouti l'application de l'article 482 du Code des impôts des États-Unis. Toutefois, la note de bas de page 59 ne fait pas obligation à un Membre de procéder à l'analyse fonctionnelle approfondie qui pourrait être requise au titre de l'article 482. Comme cela a été indiqué dans la deuxième communication des États-Unis, en particulier aux paragraphes 102 et 103, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC énoncent des méthodes qui ont validité et stabilité globalement, nonobstant les variations qui peuvent se produire dans des cas particuliers. Les règles de fixation administrative des prix le font d'une manière qui est source de commodité administrative tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale. Comme cela a été indiqué précédemment au Groupe spécial, étant donné la nécessité de maintenir la confidentialité des renseignements relatifs aux contribuables, prévue dans la législation de la plupart des pays, dont celle

⁵⁰⁶ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 80, *citée dans* la deuxième communication des États-Unis, paragraphe 114.

⁵⁰⁷ *Ibid.*, paragraphe 86, *cité dans* la deuxième communication des États-Unis, paragraphe 114.

⁵⁰⁸ Les paragraphes 4.1134 à 4.1137 reprennent les observations des États-Unis concernant la question ci-après du Groupe spécial: Les États-Unis estiment que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC s'inscrivent globalement à l'intérieur d'une "marge de tolérance". Les États-Unis admettent-ils que, dans des cas particuliers, les règles de fixation administrative des prix des FSC puissent s'écarter du résultat auquel on aboutirait dans des conditions de libre concurrence? Quelle est la marge tolérable ou "marge de tolérance"?

des États-Unis, évaluer la compatibilité des pratiques de fixation des prix de cession d'un Membre, globalement, est la méthode la plus appropriée aux fins de la note de bas de page 59, et est probablement la méthode que les rédacteurs avaient envisagée.

4.1136 À cet égard, la question posée dans le présent différend est de savoir si les résultats que permettent d'obtenir les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC s'écartent du principe de la libre concurrence énoncé à la note 59. Une fois encore, les Communautés européennes n'ont toujours pas précisé à l'intention du Groupe spécial ce que le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 envisage, et les arguments des Communautés européennes sur ce point présentent une cible qui ne cesse de se déplacer.⁵⁰⁹ Au contraire, les Communautés européennes allèguent simplement que, quelle que soit la règle inscrite dans la note de bas de page 59, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC n'y satisfont pas. De l'avis des États-Unis, il incombe aux Communautés européennes, en tant que partie plaignante, de préciser ce qu'est la règle pertinente aux fins de la note de bas de page 59 et de produire ensuite des éléments de preuve montrant que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC n'aboutissent pas à des résultats s'inscrivant dans la "marge de tolérance" établie par cette règle. Tant que les Communautés européennes ne l'ont pas fait, elles ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve qui leur incombe, et les États-Unis n'ont pas à montrer pourquoi les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont conformes à une règle qui n'a pas encore été définie.

4.1137 En ce qui concerne la deuxième partie de la question du Groupe spécial, les États-Unis estiment que la question qu'il convient de poser est celle de savoir si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, globalement, aboutissent systématiquement à imputer indûment aux FSC des revenus de source nationale. Le seul élément de preuve empirique dont le Groupe spécial soit saisi en l'espèce est constitué par les pièces n° 20 et n° 21 des États-Unis. La pièce n° 20 des États-Unis, fondée sur des données qui sont dans le domaine public et dont les Communautés européennes auraient pu disposer librement, montre que les pourcentages d'imputation aux FSC sont bien inclus dans la fourchette des répartitions de bénéfices entre fabricants et distributeurs indépendants. Quant à la pièce n° 21 des États-Unis, elle permet de penser que, globalement, la répartition des revenus entre sociétés mères américaines et FSC reflète de manière appropriée le volume de l'activité économique réalisée à l'étranger par les FSC ou dont les FSC ont la responsabilité.

4.1138 Tout d'abord, les États-Unis tiennent à indiquer clairement qu'ils ne considèrent pas la note de bas de page 59 comme une "exception" au point e). Elle fait, au contraire, partie du point e), de même que, peut-on présumer, les Communautés européennes considèrent la note de bas de page 15 de l'Accord SMC comme faisant partie de l'article 6.1 a). Les États-Unis ne rejettent pas non plus la proposition selon laquelle la note 59 explique la portée du point e). Si les États-Unis sont en désaccord avec les Communautés européennes, c'est à propos de la manière dont la note 59 explique cette portée.⁵¹⁰

⁵⁰⁹ Par exemple, les Communautés européennes semblent avoir abandonné leur assertion initiale, à savoir que les Principes de l'OCDE devraient fournir la règle s'agissant de la note de bas de page 59.

⁵¹⁰ Les paragraphes 4.1138 à 4-1140 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Les États-Unis disent que la note de bas de page 59 de l'Accord sur les subventions restreint la portée du point e) de la Liste exemplative. Les Communautés européennes disent que la note de bas de page 59 explique la portée du point e). Quelle serait la conséquence logique de l'interprétation de la note 59 en ce qui concerne la charge de la preuve si cette note était définie comme constituant une "exception" au point e)? En d'autres termes, à qui incombe la charge de prouver que les règles de fixation administrative des prix relatives aux FSC satisfont ou ne satisfont pas aux prescriptions de la note 59? Par ailleurs, comment la définition de la note 59 influencerait-elle sur l'interprétation de cette note?

4.1139 Cela dit, les États-Unis ne voient rien dans la note de bas de page 59 qui ferait passer la

4.1143 Bien plus, tandis que les Communautés européennes ont admis que rien dans l'Accord SMC n'interdit le recours à des méthodes simplifiées pour l'application du principe de la libre concurrence⁵¹², interpréter la note de bas de page 59 comme exigeant le recours à une méthode transaction par transaction aurait pour effet d'interdire, pour la fixation des prix de cession, le recours à des règles visant à la commodité administrative. En effet, de par leur nature même, ces dernières règles sont moins précises que des règles plus rigoureuses qui sont moins commodes du point de vue administratif, et elles aboutissent inévitablement, dans des cas particuliers, à des résultats qui peuvent être différents de ceux que permettrait d'obtenir l'application de règles plus précises. Ainsi, on ne peut évaluer équitablement le caractère raisonnable de règles établies pour des raisons de commodité qu'en se fondant sur les résultats obtenus globalement.

4.1144 Enfin, les États-Unis voudraient saisir cette occasion pour présenter des observations concernant l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle la troisième phrase de la note de bas de page 59 ne vise pas les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC parce qu'il s'agit de règles définies par la loi et non de règles qui ne seraient pas définies par la loi. Cette assertion n'est pas étayée par le libellé de la troisième phrase, elle aboutirait si elle était acceptée à des résultats absurdes, et elle est contredite par les éléments de preuve présentés par les Communautés européennes elles-mêmes (pièce n° 28 des Communautés européennes) concernant le but de la note de bas de page 59.

4.1145 S'agissant du libellé, la troisième phrase fait référence aux "pratiques administratives ou autres". Une pratique qui est définie par une loi peut aisément être qualifiée de pratique "autre". Soutenir autre chose aboutirait à ce résultat absurde qu'une pratique pourrait être jugée autorisée en vertu de la note de bas de page 59 si elle était prévue autrement que par une loi, mais que la même pratique serait prohibée si elle était prévue par une loi.

4.1146 De plus, la "Lettre de M. Rivers", que les Communautés européennes ont présentée comme source pertinente aux fins d'interprétation de la note de bas de page 59, recommandait que le GATT édicte des règles applicables à la fois aux "dispositions législatives et réglementaires" et aux "pratiques administratives" relatives à la fixation des prix de cession (pièce n° 28 des Communautés européennes, page 2). Compte tenu de cet objectif, il est plus raisonnable de conclure que le libellé qui a été retenu en définitive – "autres pratiques" – visait à inclure les méthodes de fixation des prix de cession consignées dans des dispositions législatives ou réglementaires.

4.1147 Les États-Unis ont proposé un utile moyen de déterminer si le régime FSC permet ou non une "économie notable" d'impôts directs, au sens de la note de bas de page 59. Voir la première communication des États-Unis, paragraphes 137 à 147. En résumé, le régime FSC assure dans l'ensemble un avantage *ad valorem* de moins de 1 pour cent, et toute économie que permettent les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC est encore inférieure. Quel que soit le montant à partir duquel on peut parler d'"économie notable", une mesure fiscale qui ne confère que des avantages *de minimis* au sens des règles de l'Accord SMC ne peut pas être considérée comme se traduisant par une économie notable d'impôts.

4.1148 Que l'on procède à l'évaluation au niveau global ou au niveau de la société, il est possible, et même prescrit par la note de bas de page 59, de recourir pour régler de telles questions, aux conventions fiscales ou à d'autres mécanismes appropriés. Les questions soulevées par les Communautés européennes relèvent du type de question que les autorités fiscales compétentes et

⁵¹² Voir la deuxième communication des Communautés européennes, annexe 1 des Communautés européennes, page 17 (réponse à la question n° 39 des États-Unis).

l'OCDE sont équipées pour examiner. Voir la demande de constatations préliminaires des États-Unis.⁵¹³

4.1149

européennes pendant la première réunion du Groupe spécial qui contiennent des éléments de preuve venant étayer cette assertion.⁵¹⁷

4.1156 La réponse des Communautés européennes a été la suivante:

Les Communautés européennes ont simplement dit que le régime FSC *permet* que les processus économiques qu'une FSC est censée mener soient sous-traités au fournisseur apparenté et par conséquent se déroulent aux États-Unis et que la législation relative aux FSC autorise une exonération fiscale sur la base d'une formule type, quel que soit le volume du travail effectivement réalisé par une FSC.⁵¹⁸

4.1157 De l'avis des États-Unis, les Communautés européennes ont refusé de fournir des preuves de l'existence d'un régime FSC qui autorise une exonération fiscale sur la base d'une formule type.

4.1160 Les États-Unis prient le Groupe spécial de se référer à la réponse qu'ils ont donnée à la question orale n° 6 du Groupe spécial ci-dessus. De l'avis des États-Unis, les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, au sens de la Décision du Conseil de 1981, incluent tous les processus économiques qui prennent place à l'étranger, y compris la fabrication.⁵²¹

4.1161 Le Groupe spécial a posé un certain nombre de questions concernant la méthode selon laquelle la Décision du Conseil de 1981 avait été adoptée et concernant la question de savoir si elle remplit les conditions requises pour être considérée comme une "décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) de la clause d'incorporation du GATT de 1994. En particulier, le Groupe spécial s'est informé de la nature du débat qui s'est déroulé à la réunion du Conseil des 7 et 8 décembre 1981, dont le compte rendu figure dans le document C/M/154, que les Communautés européennes ont

(*Conseil des Représentants: Rapport sur les travaux effectués depuis la trente-septième session*), le Conseil a fait rapport aux PARTIES CONTRACTANTES à leur trente-huitième session sur les questions examinées depuis la trente-septième session. Le rapport portait sur 33 questions, les affaires *Législations fiscales* constituant la question 15 e). À la première page du rapport, il était indiqué ce qui suit: "En approuvant le présent rapport, qui résume les mesures prises par le Conseil, les PARTIES CONTRACTANTES approuveront *ipso facto* ces mesures."

4.1165 À deux exceptions près, les PARTIES CONTRACTANTES, à leur trente-huitième session, ont ensuite adopté le rapport du Conseil. Document du GATT n° SR.38/1 (15 décembre 1982), page 11. Les exceptions portaient sur la question 1 a) (Rapports d'activité du Comité préparatoire sur la préparation de la réunion ministérielle) et sur la question 13 (Restrictions commerciales touchant l'Argentine pour des raisons autres qu'économiques). *Ibid.*

l'exportation" en dehors des États-Unis alors que cet élément est crucial dans les autres affaires.

Les Communautés européennes soutiennent que la considération restrictive essentielle adoptée par le Conseil en décembre dernier – qui vise les activités à l'exportation menées en dehors du territoire du pays exportateur – est sans pertinence dans le cas des sociétés DISC. L'intention était, de toute évidence, d'établir que les opérations des succursales ou des filiales domiciliées à l'étranger ou d'autres établissements établis à l'étranger se rapportant à l'exportation de marchandises ne relevaient pas des termes de l'article XVI:4.

D'après les renseignements dont nous disposons, le système DISC ne s'applique pas aux opérations d'exportation menées en dehors du territoire des États-Unis. À moins que les États-Unis ne contestent ce point, il est clair que l'effet des décisions de décembre est de priver de toute base la constatation des groupes spéciaux selon

4.1173 L'affirmation selon laquelle la Décision du Conseil tout entière constituait une action collective au sens de l'article XXV:1 est étayée par ce qui est indiqué dans l'*Index analytique: Guide des règles et pratiques du GATT* (1995), volume 2, pages 949 et 950, note de bas de page 13, où, dans un examen d'exemples d'action collective au sens de l'article XXV, on trouve la référence ci-après: "Par exemple, adoption par le Conseil des rapports des quatre groupes spéciaux saisis d'une législation fiscale sous réserve du texte de conciliation reproduit dans L/5271 (S28/121)." Comme, par sa Décision de 1981, le Conseil a aussi adopté les rapports des quatre groupes spéciaux, la Décision du Conseil constituait aussi une décision au sens de l'article XXIII.⁵²³

4.1174 Une partie de l'attaque dirigée par les Communautés européennes contre la Décision du Conseil de 1981 semble être fondée sur la notion selon laquelle la clause d'incorporation du GATT de 1994 visait seulement à incorporer les "grandes" décisions - le mot "grandes" est employé faute de mieux - prises en vertu du GATT de 1947. À la deuxième réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont laissé entendre que, puisque les points 1) b) i) à iii) visent les protocoles concernant les concessions tarifaires, les protocoles d'accession et les dérogations, une "décision" doit être d'une ampleur analogue pour relever du paragraphe 1) b) iv).

4.1175 Cette thèse est simplement erronée. Les obligations découlant pour les Parties contractantes au GATT de 1947 ne comprenaient pas seulement les obligations créées par le texte même du GATT de 1947, mais aussi les obligations fondées sur 47 années de décisions, protocoles et autres instruments juridiques qui constituaient un régime juridiquement contraignant. De l'avis des États-Unis, les négociateurs du Cycle d'Uruguay n'ont pas eu pour intention de rejeter cet "acquis", et les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément de preuve montrant qu'ils avaient cette intention. Au contraire, le paragraphe 1) b) iv) et l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC montrent que les négociateurs ont cherché à assurer la continuité entre l'ancien régime et le nouveau, utilisant la note interprétative générale relative à l'Annexe 1A pour résoudre tout conflit entre les deux régimes. De fait, faute de temps, les négociateurs ont renoncé à réviser le texte du GATT pour tenir compte de cet "acquis", et ont choisi de recourir plutôt à la clause d'incorporation.

4.1176 Il faudrait un livre entier pour mettre en évidence la totalité des différents instruments juridiques et décisions qui seraient affectés si l'"acquis" du GATT de 1947 était rejeté, comme les Communautés européennes le suggèrent. Les États-Unis en présenteront seulement ici un petit nombre d'exemples. Le 29 janvier 1980, le Conseil du GATT a adopté des *Directives pour la prise de décisions au titre de l'article II, paragraphe 6 a), de l'Accord général*, L/4938, IBDD, S27/29, traitant de l'ajustement de droits spécifiques compte tenu de l'évolution des taux de change. Cette décision n'est-elle plus valable parce qu'elle n'a pas, par exemple, la même ampleur qu'un protocole d'accession? Les Membres qui ont des régimes de droits spécifiques seraient sans aucun doute surpris d'apprendre que, de l'avis des Communautés européennes, ils ne peuvent plus s'en remettre à ces directives.

4.1177 Le 26 novembre 1986, les PARTIES CONTRACTANTES ont approuvé un rapport sur les *Procédures à suivre à l'avenir pour la désignation du Directeur général*, L/6099, IBDD, S33/61, qui a abouti à une déclaration approuvée concernant les procédures de désignation. Les États-Unis croient savoir que de nombreux Membres, eux-mêmes compris, estiment que ces procédures sont applicables

⁵²³ Même si la partie de la Décision du Conseil concernant l'adoption des quatre rapports *Législations fiscales* était considérée comme constituant uniquement une décision au sens de l'article XXIII du GATT de 1947, le reste de la Décision du Conseil, qui réaffirmait la règle générale selon laquelle les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés par le pays exportateur et selon laquelle les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4, constituerait une action collective des PARTIES CONTRACTANTES au sens de l'article XXV:1.

exportées) qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation. Ce faisant, le Conseil a en substance infirmé la constatation du Groupe spécial *Législations fiscales*, selon laquelle le fait de ne pas imposer des revenus de source étrangère réalisés dans le cadre d'une transaction à l'exportation constituait l'abandon de recettes par les pays en question.⁵²⁴

4.1184 Il n'y a pas conflit entre le principe énoncé par le Conseil et l'Accord SMC. Une notion inhérente à la note de bas de page 59 est que les revenus de source étrangère gagnés dans le cadre d'une transaction à l'exportation peuvent n'être pas imposés sans que cela enfreigne la prohibition des subventions à l'exportation inscrite dans l'Accord SMC. *Voir* la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 89 à 91. De même, le libellé de l'article 1.1 a) 1) ii) concernant les recettes "normalement exigibles" qui sont abandonnées n'a pas en lui-même un sens défini et, selon toute apparence, n'est pas en conflit avec le principe énoncé par le Conseil. *En d'autres termes, le principe selon lequel les "revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés" peut être réaffirmé comme étant le principe selon lequel les impôts afférents à des revenus de source étrangère ne sont pas "normalement exigibles"*.

4.1185 Comme les États-Unis l'ont indiqué précédemment, le texte de l'Accord SMC montre que l'article XVI fait partie du contexte de cet accord. Par conséquent, les décisions interprétant l'article XVI, comme la Décision du Conseil de 1981, sont pertinentes pour une interprétation de l'Accord SMC. *Voir, par exemple*, la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 28 à 32. Cette conclusion est confortée par les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Noix de coco desséchée*, qui soutiennent la proposition selon laquelle les dispositions du GATT en matière de subventions et l'Accord SMC ne devraient pas être interprétés indépendamment les uns de l'autre. *Ibid.*, paragraphes 33 à 35.⁵²⁵ En outre, comme en droit international public l'absence de

⁵²⁴ Les paragraphes 4.1183 à 4.1185 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Y a-t-il conflit entre la Décision du Conseil de 1981 et l'Accord SMC?

⁵²⁵ À cet égard, dans leur deuxième déclaration orale, au paragraphe 72, les Communautés européennes énoncent de façon erronée l'argument des États-Unis concernant la pertinence de la Décision du Conseil et la pertinence des décisions rendues dans l'affaire *Noix de coco desséchée*. Comme il ressort clairement de l'ensemble des communications des États-Unis dans le présent différend, les États-Unis *ne font pas* valoir que l'article XVI:4, tel qu'il a été interprété par la Décision du Conseil, prévaut sur l'Accord SMC. Bien au contraire, les États-Unis font valoir que l'article XVI:4, tel qu'il a été interprété, fait partie du contexte à prendre en compte pour interpréter le libellé ambigu de l'Accord SMC.

Dans le même paragraphe, les Communautés européennes interprètent incorrectement aussi la position du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Noix de coco desséchée*. Ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel n'ont décidé que l'Accord SMC "prévalait" sur l'article VI du GATT. Bien au contraire, les deux organes ont constaté que l'article VI ne pouvait pas être appliqué indépendamment de l'Accord SMC. De fait, l'Organe d'appel après avoir dûment noté que l'Accord SMC prévaudrait en cas de conflit avec l'article VI s'est prononcé comme suit:

Cela ne signifie cependant pas que les autres accords concernant les marchandises repris dans l'Annexe 1A, tels que l'Accord SMC, remplacent le GATT de 1994. Comme le Groupe spécial l'a indiqué:

... la question à examiner n'est pas celle de savoir si l'Accord SMC remplace l'article VI du GATT de 1994. Il s'agit plutôt de déterminer si l'article VI établit des règles qui sont séparées et distinctes de celles de l'Accord SMC et qui peuvent être appliquées sans qu'il soit fait référence audit accord, ou si l'article VI du GATT de 1994 et l'Accord SMC représentent un ensemble indissociable de droits et de disciplines qui doivent être considérés conjointement.

conflit doit être présumée, le Groupe spécial doit, dans la mesure du possible, interpréter l'article XVI et l'Accord SMC de manière à éviter un conflit. *Voir* la deuxième communication des États-Unis, paragraphe 37.

4.1186

revenus de source étrangère, même si cela permettait que les exportations supportent une moindre charge fiscale que les transactions intérieures comparables.⁵²⁷

4.1194 Ce que tout cela veut dire, dans le contexte du présent différend, c'est que, du point de vue des objectifs de la prohibition des subventions à l'exportation inscrite dans l'Accord SMC, le régime FSC n'est ni plus ni moins inacceptable que les régimes fiscaux d'autres Membres qui se traduisent par le fait que les transactions à l'exportation supportent une moindre charge fiscale que des transactions intérieures comparables. S'il est vrai qu'une approche puriste pourrait justifier que le régime FSC et ces autres régimes fiscaux soient déclarés constituer des subventions à l'exportation, le Conseil a décidé en 1981 de rejeter une telle approche, et rien dans l'Accord SMC n'indique que les négociateurs du Cycle d'Uruguay aient choisi de revenir sur cette décision ou de la modifier.

4.1195 La différence entre les États-Unis et les Communautés européennes est que, nonobstant l'absence d'une quelconque intention de la part des négociateurs de rapporter la Décision du Conseil de 1981, les Communautés européennes utilisent le présent différend comme moyen de le faire. Toutefois, si les Communautés européennes voulaient en réalité récrire l'histoire, elles auraient dû chercher à le faire par le moyen de la négociation. Bien au contraire, elles ont choisi de ne pas même soulever cette question dans un tel contexte.

4.1196 Enfin, puisqu'il est question des objectifs de l'Accord SMC, les États-Unis estiment qu'un autre objectif est la symétrie des obligations. Quoique, comme on l'a noté, l'Accord SMC ne comporte ni préambule ni énoncé des objectifs, le préambule de l'*Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce* mentionne des "accords visant, sur une base de réciprocité et d'avantages mutuels, à la réduction substantielle des tarifs douaniers et des autres obstacles au commerce et à l'élimination des discriminations dans les relations commerciales internationales ..." (pas d'italique dans l'original). Ainsi, quels que soient les principes sur lesquels le Groupe spécial choisisse en définitive de s'appuyer pour s'acquitter de la tâche qui lui a été assignée, ces principes ne doivent pas se traduire par un traitement plus favorable pour certains Membres que pour d'autres selon que le Membre a un système fiscal à base territoriale ou mondiale. L'exonération d'impôt des revenus de source étrangère réalisés dans des transactions à l'exportation doit soit être une subvention dans tous les cas, soit n'être une subvention dans aucun cas.

4.1197 Le membre de phrase "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" permet de penser que, si le Groupe spécial conclut que l'exonération d'impôt en faveur des revenus de source étrangère constitue l'abandon de recettes "normalement exigibles", les régimes fiscaux d'un grand nombre, sinon de la totalité, des Membres – y compris des Membres européens – seront transformés en subventions à l'exportation. Comme on l'a vu plus haut, les systèmes fiscaux territoriaux ou de type territorial permettent que les revenus de source étrangère provenant de transactions à l'exportation supportent une charge fiscale moindre que les revenus de source nationale provenant de transactions intérieures comparables. Le fait que ces systèmes fiscaux puissent imposer d'autres types de revenus de source étrangère plus favorablement que des revenus de source nationale comparables

⁵²⁷ Cette réticence du Conseil à s'ingérer dans la politique fiscale internationale trouve un écho dans l'article XIV d) de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS), qui prévoit une série d'exceptions à la prescription relative au traitement national inscrite dans le texte de cet accord en ce qui concerne les mesures "[visant] à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres" (note de bas de page omise). Bien que l'article XIV d) ait trait au traitement national, il est néanmoins l'indication d'une judicieuse mise en garde de la part des négociateurs contre toute implication de l'OMC dans les questions fiscales transnationales.

n'est pas pertinent aux fins d'une analyse portant sur des subventions à l'exportation, parce que l'Accord SMC n'exige pas que la subordination aux exportations soit l'"unique" subordination.⁵²⁸

4.1198 Pour autant que les États-Unis le sachent, les autorités chargées d'administrer la législation américaine en matière de droits compensateurs n'ont jamais sciemment constaté qu'une mesure fiscale qui exonère d'impôt les revenus de source étrangère, comme le régime FSC, donne lieu à l'imposition de droits compensateurs.⁵²⁹ Comme cela est indiqué au paragraphe 23 de la deuxième déclaration orale des États-Unis, et montré dans la pièce n° 25 des États-Unis, le Département du commerce des États-Unis a récemment précisé qu'une mesure qui exonère d'impôt des revenus de source étrangère ne constituerait pas une subvention à l'exportation au sens de la législation des États-Unis en matière de droits compensateurs. La référence à "d'autres règles pertinentes de l'OMC" contenue dans la pièce n° 25 des États-Unis visait à renvoyer au principe de la libre concurrence mentionné dans la note de bas de page 59 et dans la Décision du Conseil de 1981.⁵³⁰

4.1199 Les Communautés européennes ont allégué que le libellé des règlements du Département du commerce mentionnant les revenus de source étrangère a été ajouté exclusivement aux fins du présent différend. Cela est partiellement vrai. Avant que les Communautés européennes ne mettent en route la présente procédure, il n'a jamais été sérieusement envisagé que l'exonération d'impôt en faveur des revenus de source étrangère - pour autant que la répartition des revenus ne contreviendrait pas au principe de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence inscrit dans la note de bas de page 59 et dans la décision du Conseil - soit répréhensible. Les Communautés européennes ayant soulevé cette question, il est devenu important pour le Département du commerce de préciser sa position en la matière.

4.1200 Les États-Unis ne croient pas que le membre de phrase mentionné ait un sens particulier.⁵³¹

accord" était interprétée au sens strict comme désignant l'Accord SMC, les définitions de ces termes-clés données dans l'Accord SMC seraient alors inapplicables aux mêmes termes tels qu'ils sont utilisés dans l'article VI du GATT de 1994. Un tel résultat ne pourrait avoir été voulu.⁵³²

4.1201 Ainsi, le Groupe spécial a rejeté la notion selon laquelle il faudrait se fonder sur le membre de phrase "Aux fins du présent accord" pour interpréter l'article VI et l'Accord SMC indépendamment l'un de l'autre. Pour les raisons énoncées par le Groupe spécial *Noix de coco desséchée* et par l'Organe d'appel, le présent groupe spécial devrait chercher une interprétation harmonieuse de l'article XVI et de l'Accord SMC.

C. Q

l'Accord SMC. Comme cela a été établi précédemment, le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation visée par l'Annexe I.

4.1207 Cependant, avant de traiter ces points plus en détail, il importe de relever que l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle, en vertu des règles FSC, un fabricant "doit ... accorder une préférence aux produits des États-Unis par rapport aux produits importés" révèle une interprétation erronée de la nature et de l'effet de la disposition concernant les 50 pour cent.⁵³⁴ Premièrement, la prescription concernant les 50 pour cent s'applique à *la valeur* globale du produit exporté, et non à la teneur en éléments d'origine nationale par rapport aux éléments d'origine étrangère de ses composants. En particulier, la définition réglementaire des "biens d'exportation" prévoit que "pas plus de 50 pour cent de la *valeur loyale et marchande*" du bien ne peut être imputable à des "articles importés aux États-Unis".⁵³⁵ De même, la valeur loyale et marchande est définie comme étant la valeur estimée des produits telle qu'elle a été déterminée en vertu des lois et procédures douanières applicables.

4.1208 En conséquence, le respect de la prescription concernant les 50 pour cent tient compte non seulement de la valeur des "produits" utilisés pour produire le produit fini, mais également de chaque élément de valeur qui a contribué à la valeur marchande totale du produit exporté. Ainsi, la valeur ajoutée au moyen de la fabrication, de l'assemblage, de la transformation, de la finition, ou, par ailleurs, de la production du produit fini est dans tous les cas incluse dans le calcul. Lorsqu'une part importante de la valeur d'un produit fini est imputable à sa teneur en propriété intellectuelle, à la fabrication ou à l'assemblage, ou à d'autres éléments incorporels du produit, il se peut que les "produits" utilisés dans la fabrication, quelle que soit leur origine, représentent une part relativement faible de sa valeur totale.

4.1209 Les conséquences pratiques de cette règle, correctement interprétée ont une incidence directe sur les allégations des Communautés européennes concernant ce point. L'une d'elles est qu'en vertu de la règle des 50 pour cent, un exportateur des États-Unis peut répondre aux conditions requises pour bénéficier du régime FSC même si plus de 50 pour cent des "produits" utilisés pour produire le produit exporté sont des marchandises importées. Cela est dû, bien entendu, au fait que la valeur des éléments du produit qui ne sont pas des marchandises, en particulier lorsqu'ils s'ajoutent à des marchandises originaires des États-Unis, satisfait aisément à la prescription concernant les 50 pour cent de la valeur. De fait, un produit fabriqué ou assemblé aux États-Unis *intégralement à partir de marchandises importées* peut très bien satisfaire au critère des 50 pour cent du régime FSC.

4.1210 Deuxièmement, l'effet pratique de la règle des 50 pour cent est d'autre part atténué par le principe de l'origine applicable aux composants incorporés dans les produits exportés à partir des États-Unis. Lorsque, par exemple, un exportateur des États-Unis fait valoir par le 2 Tj -325.5 -12.75097* -0.151285Tc 0.68f

comme étant des subventions à l'exportation et d'autres comme ne constituant pas de telles subventions.

4.1217 Il n'est pas nécessaire qu'une mesure figure expressément ou qu'elle soit spécifiquement indiquée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation pour qu'elle bénéficie de l'immunité de prohibition conférée par la note de bas de page 5. Il suffit plutôt qu'elle soit "désignée" ("referred to") dans l'Annexe. Selon le *Webster's Third New International Dictionary* (1976), le terme "refer" signifie "évoquer, considérer, ou classer en vertu d'un principe de subsumption ou dans un groupe général". Ainsi, si une mesure peut être classée dans un groupe général de mesures qui, au regard du critère figurant dans l'Annexe I, ne constituent pas des subventions à l'exportation, elle ne fait l'objet d'aucune prohibition contenue dans l'Accord SMC.

4.1218 Le régime FSC répond à ce critère. Comme cela a été analysé en détail plus haut, la note de bas de page 59 et la Décision du Conseil de 1981 établissent un "principe de subsumption" ou un "groupe général" qui est applicable au régime FSC; à savoir, les mesures qui exonèrent les revenus imputables aux processus économiques à l'étranger ne sont pas des subventions à l'exportation si elles se fondent sur des pratiques administratives ou autres qui ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence, ou, si elles l'enfreignent, ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Le régime FSC ne contient aucune de ces conditions, et ne donne donc pas lieu à une subvention à l'exportation.

4.1219 Par conséquent, comme le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation conformément à l'Annexe I, et comme la note de bas de page 5 de l'Accord SMC lui permet d'échapper à toutes les autres prohibitions figurant dans l'Accord, il ne peut être prohibé en vertu de l'article 3.1 b).

Les **Communautés européennes** réfutent la réponse des États-Unis dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, de la façon suivante:

4.1220 Les Communautés européennes ont expliqué dans leur première communication écrite que la violation de l'article 3.1 b) résulte du fait que les exonérations d'impôt du régime FSC et la possibilité d'appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix prévues par ledit régime sont limitées aux revenus issus de l'exportation de produits "dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent" (voir la définition des "biens d'exportation" à l'article 927 a) du Code des impôts).

4.1221 Afin de répondre aux conditions requises pour bénéficier du régime FSC et donc des subventions FSC (les exonérations d'impôt et la possibilité d'appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix), le fabricant doit veiller à ce que "la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent" et doit donc accorder une préférence aux produits des États-Unis par rapport aux produits importés lorsqu'il produit les "biens d'exportation".

4.1222 Les subventions FSC sont donc à la fois subordonnées en droit à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés et contraires à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

4.1223 Hormis le fait de soutenir qu'il n'y a pas de subvention, le seul moyen de défense que les États-Unis peuvent avancer est qu'en certains cas, la teneur réelle en éléments originaires des États-Unis peut être inférieure à 50 pour cent puisque les différents composants peuvent être constitués de certaines parties non originaires des États-Unis. Aux termes de l'article 3.1 b), la subvention doit être "subordonnée" à l'utilisation de parties nationales de préférence à des parties importées; il n'atténue pas la prohibition sur la base de l'utilisation effective, à savoir que si des parties importées étaient utilisées à hauteur de 100 pour cent dans un produit donné, en ce qui concerne cette exportation donnée, la subvention ne serait pas prohibée. Le fait qu'un producteur doit

tenir compte du critère des 50 pour cent pour satisfaire aux conditions régissant l'octroi de la subvention l'oblige à prendre des décisions relatives à l'approvisionnement en parties qui n'auraient

4.1229 Les États-Unis avouent qu'ils trouvent la déclaration précitée difficile à suivre. Ce que les Communautés européennes *semblent* dire, c'est que même si le régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation au regard des critères du point e) et de la note de bas de page 59 de la Liste exemplative, il est toujours possible de le considérer comme une subvention à l'exportation au regard d'un quelque autre ensemble de critères. Les États-Unis ont déjà répondu à cet argument plus haut, et répéteront simplement ici que: 1) la conception que se font les Communautés européennes de la nature de la Liste exemplative viderait de son sens la note de bas de page 5; et 2) la conception que se font les États-Unis de la nature de la Liste exemplative donne du sens à la note de bas de page 5 sans transformer la Liste en une liste exhaustive.

4.1230 Enfin, dans son analyse de la prescription concernant les 50 pour cent de la valeur loyale et marchande prévue par le régime FSC, les Communautés européennes tournent prudemment autour du fait que ledit régime n'*exige* pas l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les Communautés européennes indiquent que "[l]e fait qu'un producteur doit tenir compte du critère des 50 pour cent pour satisfaire aux conditions régissant l'octroi de la subvention l'oblige à prendre des décisions relatives à l'approvisionnement en parties qui n'auraient pas été prises si cette disposition n'existait pas".⁵³⁹

4.1231 Outre le fait que l'affirmation des Communautés européennes au sujet de ce qu'un producteur est "obligé" de faire n'est étayée par aucun élément de preuve, on peut se demander si, en l'absence d'obligation d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés, l'effet allégué par les Communautés européennes constitue le type de "subordination" exigé par l'article 3.1 b). Si tel est le cas, les États-Unis

4.1233 Les États-Unis accordent peu d'attention à l'infraction à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Ils répètent qu'il n'y a pas d'infraction à l'article 3.1 b) s'il n'y a pas de subvention et si la mesure est visée par la note de bas de page 5. Ces questions ont déjà été traitées.

4.1234 L'autre argument que les États-Unis avancent⁵⁴⁰ est de se demander si l'effet concernant la teneur en éléments d'origine locale constitue le type de "subordination" exigé par l'article 3.1 b) et si

4.1239 Les Communautés européennes analyseront tout d'abord les dispositions de l'Accord sur l'agriculture en rapport avec les deux argumentations et présenteront les données chiffrées concernant les produits agricoles à utiliser comme exemples.

Dispositions communes pertinentes de l'Accord sur l'agriculture

4.1240 L'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture définit les "subventions à l'exportation" comme suit:

"subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, y compris les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9 du présent accord".

4.1241 L'article 3 de l'Accord sur l'agriculture prévoit, dans la mesure où cela présente un intérêt pour les subventions à l'exportation, que:

"1. Les engagements en matière de ... subventions à l'exportation figurant dans la Partie IV de la Liste de chaque Membre *constituent des engagements limitant le subventionnement* ...

...

3. Sous réserve des dispositions des paragraphes 2 b) et 4 de l'article 9, un Membre n'accordera pas de subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui est des produits agricoles ou groupes de produits spécifiés dans la section

4.1267 Comme aide additionnelle à l'interprétation, l'Organe d'appel a également mis l'accent sur l'article XVI:1 de l'*Accord sur l'OMC*, qui prévoit ce qui suit:

Sauf disposition contraire du présent accord ou des Accords commerciaux multilatéraux, l'OMC sera guidée par les décisions, les procédures et les pratiques habituelles des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 et des organes établis dans le cadre du GATT de 1947.⁵⁴³

Ainsi, par exemple, les décisions prises et les rapports publiés dans le cadre de l'article XVI du GATT de 1947 et du Code des subventions sont également pertinents pour l'interprétation de l'expression "subvention à l'exportation" telle qu'elle est utilisée dans l'*Accord sur l'agriculture*.

4.1268 Enfin, le paragraphe 1 b) iv) du GATT de 1994 prévoit que le GATT de 1994 comprendra les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 ...".

4.1269 Compte tenu de ces instruments d'interprétation, il est évident que le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation aux fins de l'*Accord sur l'agriculture*.

Au vu de l'absence de toute indication contraire dans l'Accord sur l'agriculture, comme le régime FSC ne constitue pas une subvention aux fins de l'Accord SMC ou de l'article XVI du GATT de 1994, il ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture

4.1270 Comme cela a été démontré plus haut, le régime FSC ne constitue pas une subvention, à plus forte raison une subvention à l'exportation, au regard de l'*Accord SMC*. En outre, les Communautés européennes n'ont pas avancé d'allégation au titre de l'article XVI du GATT de 1994, mais l'analyse ci-dessus démontre que le régime FSC ne constituerait pas une subvention aux fins de l'article XVI. En particulier, il est compatible avec les termes de la Décision du Conseil de 1981, décision qui, conformément au paragraphe 1 b) iv) du GATT de 1994, fait partie intégrante du GATT de 1994, et qui, conformément à l'article XVI:1 de l'*Accord sur l'OMC*, doit guider l'OMC.

4.1271 Ainsi, compte tenu du fait que le régime FSC n'est pas une subvention ou une subvention à l'exportation aux fins de l'*Accord SMC* ou du GATT de 1994, et en l'absence de toute disposition dans l'*Accord sur l'agriculture* qui indiquerait un résultat contraire, le régime FSC ne peut pas être considéré comme une "subvention à l'exportation" aux fins de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*.

Le régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture

4.1272 Le régime FSC ne constitue pas non plus une subvention à l'exportation aux fins de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*. Deux critères doivent être respectés pour qu'une mesure relève de l'article 9:1 d). Premièrement, elle doit être une subvention à l'exportation. Deuxièmement, la subvention à l'exportation doit être octroyée "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles (autres que les services de promotion des exportations et les services consultatifs largement disponibles), y compris les coûts de la manutention, de l'amélioration de la qualité et autres coûts de transformation, et les coûts du transport et du fret internationaux". Le régime FSC ne répond à aucun de ces critères.

4.1273

Membre ou que la quantité qui figure dans la Liste est égale à zéro. Seuls les produits énumérés dans la section II avec une quantité positive donnée font l'objet d'engagements de réduction et la portée de l'article 10:3 est expressément limitée aux quantités d'un produit "exporté [...] en dépassement du niveau d'un engagement de réduction." Ainsi, ce n'est que dans ces circonstances particulières que l'article 10:3 pourrait relever le Membre plaignant de l'obligation d'établir *prima facie* que la mesure en question est, de fait, une subvention à l'exportation. En l'espèce, cela signifie que si la charge de la preuve est transférée sur les États-Unis au titre de l'article 10:3, elle ne l'est qu'en ce qui concerne le blé, le seul produit agricole identifié par les Communautés européennes pour lequel les États-Unis ont un engagement de réduction positif.

4.1278 En tout état de cause, les États-Unis ont établi que le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture.

Les

incorpore le GATT de 1994 dans l'OMC, "il est évident que le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture".⁵⁵⁰

4.1284 Cette opinion semble entièrement fondée sur le raisonnement (ou plutôt la soi-disant "règle de droit déterminante") selon lequel ce qu'un Membre considère comme étant un processus économique à l'étranger peut être exonéré d'impôt à la discrétion du Membre qui peut inclure une subordination à l'exportation, ce que les Communautés européennes ont déjà réfuté. S'il s'avérait qu'elles étaient dans l'erreur et qu'il y ait d'autres raisons, elles demanderaient que cela soit clarifié.

Allégation selon laquelle le régime FSC ne réduit pas les coûts de commercialisation au regard de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture

4.1285 L'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture exige que soit inscrit dans les Listes et que soit réduit:

"[l']octroi de subventions pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles (autres que les services de promotion des exportations et les services consultatifs largement disponibles), y compris les coûts de la manutention, de l'amélioration de la qualité et autres coûts de transformation, et les coûts du transport et du fret internationaux."

4.1286 Hormis le fait de répéter que le régime FSC n'est pas une subvention, l'argumentation des États-Unis consiste à dire que ledit régime réduit l'impôt exigible, non pas les coûts de commercialisation et que "les coûts supportés par une société pour les frais de commercialisation ne changent pas selon qu'elle remplit ou non une déclaration de revenus en tant que FSC."⁵⁵¹

4.1287 Les Communautés européennes souligneront que le régime FSC, comme l'admettent eux-mêmes les États-Unis, réduit l'impôt exigible sur les "revenus des fonctions de distributeur" d'une transaction à l'exportation. Ce faisant, le régime FSC compense partiellement les coûts de la

4.1290 L'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture prévoit ce qui suit:

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

4.1291 Au vu de la difficulté pour les Membres d'identifier les transactions à l'exportation qui sont subventionnées et celles qui ne le sont pas, l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture renverse la charge de la preuve et prévoit ce qui suit:

"Tout Membre qui prétend que toute quantité exportée en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'est pas subventionnée devra démontrer qu'aucune subvention à l'exportation, figurant ou non sur la liste de l'article 9, n'a été accordée pour la quantité exportée en question."

4.1292 Les Communautés européennes ont donc allégué qu'il incombe aux États-Unis de prouver que leurs produits agricoles pour lesquels il y a eu des engagements de réduction ont été exportés sans bénéficier des subventions FC auxquelles il est fait référence ci-dessus.

citation tronquée et tendancieuse de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture. Les Communautés européennes vont y remédier et montrer que les États-Unis ont tort par une nouvelle citation de la disposition en soulignant les parties qu'ils ont omises.

"Tout Membre qui prétend que *toute quantité* exportée en dépassement du *niveau* d'un engagement de réduction n'est pas subventionnée devra démontrer qu'aucune subvention à l'exportation, figurant ou non sur la liste de l'article 9, n'a été accordée pour la quantité exportée en question."

4.1297 Les Communautés européennes ne voient pas pourquoi le "niveau d'un engagement de réduction" ne devrait pas être ou devenir égal à zéro. Pourquoi le renversement de la charge de la preuve devrait-il disparaître dès que l'engagement de réduction a atteint la valeur zéro? Après tout, il est plus facile pour le Membre concerné de prouver que les quantités exportées n'ont bénéficié d'aucune subvention si le niveau de l'engagement est égal à zéro que si c'est un chiffre positif. Par ailleurs, un niveau d'engagement égal à zéro est plus avantageux pour les autres Membres et il est donc plus important qu'il soit correctement respecté.

4.1298 Au sujet du troisième point, les Communautés européennes relèvent que les États-Unis acceptent le fait qu'ils ont des engagements de réduction, ne nient pas qu'ils exportent plus que le niveau de leur engagement de réduction comme cela est indiqué dans la pièce n° 16 des Communautés européennes, mais n'essaient pas de prouver que ces quantités ne sont pas subventionnées.

Les **États-Unis** répondent par ailleurs dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial ce qui suit:

4.1299 Enfin, le régime FSC ne contrevient pas aux dispositions relatives aux subventions à l'exportation de l'Accord sur l'agriculture. Comme cela est expliqué dans la première communication des États-Unis, le régime FSC ne relève d'aucune des catégories de subventions à l'exportation exposées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture, y compris l'alinéa d). Pour ce qui est de la définition générale des subventions à l'exportation figurant à l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture, le Groupe spécial doit, faute de disposition contraire dans l'Accord, interpréter ledit article à la lumière des dispositions pertinentes du GATT de 1994 et de l'Accord SMC. De l'avis des États-Unis, pour les raisons auparavant exposées, le régime FSC ne constitue pas une subvention, à plus forte raison une subvention à l'exportation, au regard de ces dispositions. Par conséquent, le régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture.

4.1300 S'agissant de l'Accord sur l'agriculture, l'allégation des Communautés européennes selon laquelle l'interprétation que font les États-Unis de l'article 9:1 d) permettrait que les versements directs destinés à couvrir les frais de commercialisation ne fassent l'objet d'aucune compensation est spécieuse et soulève un problème qui n'existe pas. Les versements directs ne sont pas visés par l'article 9:1 a) et le Groupe spécial ne devrait pas fausser les termes clairs de l'article 9:1 d) pour résoudre un faux problème.

Les **Communautés européennes** réfutent d'autre part la réponse des États-Unis dans leur deuxième communication de la façon suivante:

Introduction

4.1301 Les Communautés européennes ont expliqué que le régime FSC enfreint également les articles 3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec les articles 9:1 d), 10:1 et 10:3 du même accord. Les Communautés européennes ont présenté deux séries d'arguments; la première

fondée sur l'hypothèse selon laquelle les subventions FSC sont visées par l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture⁵⁵³ et la deuxième, sur l'hypothèse selon laquelle elles ne le sont pas.⁵⁵⁴

4.1302 Les États-Unis ont présenté un certain nombre d'arguments à l'égard desquels les Communautés européennes ont fourni une réponse initiale à la première réunion du Groupe spécial.⁵⁵⁵ Les Communautés européennes renverront simplement le Groupe spécial à ces arguments sans les répéter, sauf dans la mesure nécessaire pour répondre aux arguments des États-Unis.

4.1303 Les Communautés européennes ont un certain nombre de points additionnels à faire valoir.

Sens du terme "subvention" dans l'Accord sur l'agriculture

4.1304 Les États-Unis soutiennent⁵⁵⁶ que, puisqu'il n'y a pas de définition du terme "subvention" dans l'Accord sur l'agriculture, il faudrait l'interpréter à la lumière non seulement de l'Accord SMC mais aussi de l'article XVI du GATT. Ils concluent alors de manière assez péremptoire⁵⁵⁷ qu'il est donc "évident" que le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture.

4.1305 Les Communautés européennes considèrent que le terme "subvention" utilisé dans l'Accord sur l'agriculture doit avoir le sens que lui donne l'article premier de l'Accord SMC. Cet article définit le terme subvention à toutes les fins de l'Accord SMC et l'article 3.1 a) contient une exception en ce qui concerne les subventions à l'exportation autorisées par l'Accord sur l'agriculture. Les subventions faisant ainsi l'objet d'une exception doivent être les mêmes que les mesures qui sont autorisées par l'Accord sur l'agriculture et c'est pourquoi le terme subvention doit avoir la même portée et le même sens dans les deux accords.

4.1306 La seule difficulté que comporte cette approche aux yeux des Communautés européennes est que le terme "subvention" employé dans l'Accord sur l'agriculture couvrirait tant les subventions spécifiques que les subventions non spécifiques. Toutefois, ce problème ne se pose pas puisque l'Accord sur l'agriculture n'utilise le terme subvention qu'en rapport avec les subventions à l'exportation.

4.1307 Les États-Unis n'expliquent pas comment la définition du terme "subvention" à l'article XVI du GATT serait différente, mais il ressort clairement tant de la note interprétative relative à l'Annexe 1A de l'Accord sur l'OMC que de l'historique des négociations (l'Accord sur l'agriculture et l'Accord SMC ont été négociés parallèlement) que s'il y a un conflit quelconque entre les définitions à employer aux fins de l'Accord sur l'agriculture, celle qui figure dans l'Accord SMC doit prévaloir.

4.1308 Les Communautés européennes ajouteront qu'une subvention à l'exportation est définie aux fins de l'Accord sur l'agriculture simplement comme une subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation et que ces subventions sont réputées inclure celles qui sont énumérées à l'article 9, mais *pas* celles qui sont contenues dans la Liste exemplative à l'Annexe 1 de l'Accord SMC. Par

⁵⁵³ Paragraphes 183-188.

⁵⁵⁴ Paragraphes 189-191.

⁵⁵⁵ Paragraphes 96 à 113 de la déclaration des Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial.

⁵⁵⁶ Paragraphes 170 à 174 de la première communication écrite des États-Unis.

⁵⁵⁷ Paragraphe 174 de la première communication écrite des États-Unis.

conséquent, l'argument des États-Unis relatif au contexte exposé au paragraphe 180 de leur première communication écrite apparaît erroné. Aux fins de l'Accord sur l'agriculture, les Membres de l'OMC n'ont pas souhaité établir une distinction entre les subventions à l'exportation octroyées au moyen du système fiscal et celles qui le sont d'autres manières.

4.1309 Les subventions FSC sont donc des subventions à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture pour la même raison qui fait qu'elles sont des subventions au titre de l'Accord SMC et qu'il est démontré qu'elles sont subordonnées aux résultats à l'exportation aux fins de cet accord.

Article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture

4.1310 Dans leur déclaration à la première réunion du Groupe

Les **États-Unis** répondent par ailleurs dans leur deuxième communication ce qui suit:

4.1316 S'agissant de l'allégation des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC enfreint les obligations qui découlent pour les États-Unis de l'Accord sur l'agriculture, ceux-ci ont précédemment démontré que ledit régime ne constitue pas une subvention à l'exportation aux fins de cet accord.⁵⁶⁰ Dans cette section, les États-Unis formuleront de brèves observations quant aux arguments avancés par les Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial.

4.1317 Premièrement, les Communautés européennes ne semblent pas contester le fait que l'article XVI du GATT est pertinent aux fins d'interpréter les dispositions concernant les subventions à l'exportation de l'Accord sur l'agriculture.⁵⁶¹ Elles reconnaissent l'argument des États-Unis selon lequel l'article XVI est pertinent, et, plutôt que de le contester, elles tirent simplement des conclusions différentes de celles que tirent les États-Unis des précédents relatifs à l'article XVI.

4.1318 Deuxièmement, à l'appui de son affirmation selon laquelle le régime FSC relève de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes soutiennent que si tel n'était pas le cas, "une aide financière directe aux sociétés commercialisant des produits agricoles échapperait à l'article 9:1 d) ..." ⁵⁶² Toutefois, comme l'ont relevé précédemment les États-Unis, une aide financière directe serait visée par l'article 9:1 a), et le Groupe spécial ne devrait pas fausser le sens clair de l'article 9:1 d) afin de résoudre un faux problème.⁵⁶³

4.1319 Troisièmement, s'agissant du fait que les Communautés européennes s'appuient sur l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture, les États-Unis relèvent de nouveau l'incohérence entre le fait qu'elles s'appuient sur cette disposition et leur position eu égard à la quatrième phrase de la note de bas de page 59. Les Communautés européennes affirment qu'elles n'étaient pas tenues de faire valoir leurs préoccupations concernant les règles FSC de fixation administrative des prix dans un cadre fiscal approprié car la quatrième phrase de la note de bas de page 59 n'est pas désignée comme règle et procédure spéciale ou additionnelle dans le cadre du Mémoire d'accord sur le règlement des différends. Cependant, l'article 10:3, sur lequel s'appuient les Communautés européennes n'est pas non plus désigné comme tel dans le Mémoire d'accord.

4.1320 Enfin, les Communautés européennes contestent l'argument des États-Unis selon lequel l'article 10:3, tout au plus, transfère la charge de la preuve pour ce qui est des produits figurant sur les Listes, soutenant au lieu de cela qu'elles "ne voient pas pourquoi le "niveau d'un engagement de

continuer à *ne pas* subventionner des produits agricoles qui ne bénéficient pas d'une subvention. Ce dernier engagement n'est pas une promesse de *réduire* des quantités ou des dépenses budgétaires, mais une promesse de maintenir le *statu quo*.

4.1321 En outre, l'autre principale disposition de l'Accord sur l'agriculture concernant les subventions à l'exportation qui mentionne des niveaux d'engagements de réduction – l'article 9 – vient également à l'appui de l'interprétation des "niveaux d'engagements de réduction" comme étant limités aux engagements concernant les quantités pris pour des produits spécifiés qui figurent sur les Listes. Telles qu'elles sont rédigées, les dispositions de l'article 9 ne veulent rien dire si l'expression "niveaux d'engagements de réduction" est interprétée comme désignant le type d'"engagement de niveau zéro" que les Membres ont pris pour les produits qui ne bénéficient pas de subventions à l'exportation.

4.1322 L'article 9:1 prévoit que "[l]es subventions à l'exportation ci-après font l'objet d'*engagements de réduction* en vertu du présent accord ..." (pas d'italique dans l'original), et se poursuit par une énumération des six types généraux de subventions à l'exportation, des produits, quantités et dépenses budgétaires qui devaient figurer dans les Listes des Membres. Manifestement, l'article 9:1 établit un lien entre les "engagements de réduction" et des subventions à l'exportation spécifiques, définition qui n'englobe pas le type d'engagement "de niveau zéro" que les Membres ont pris pour toutes les exportations non subventionnées.

4.1323 Pareillement, l'article 9:2 b) ii) autorise les Membres à accorder des subventions à l'exportation excédant les niveaux d'engagement annuels correspondants (interprétés comme "niveaux d'engagements de réduction") à condition que "les quantités cumulées exportées bénéficiant de ces subventions ... n'excèdent pas les quantités cumulées qui auraient résulté du plein respect des niveaux d'engagement annuels pertinents en matière de quantités spécifiés dans la Liste du Membre de plus de 1,75 pour cent des quantités de la période de base". L'expression utilisée dans l'article 9:2 b) ii) suppose implicitement une quantité positive d'exportations subventionnées; sinon, la règle du "1,75 pour cent des quantités de la période de base" ne voudrait rien dire dans les cas où un Membre s'est engagé à ce que ses exportations subventionnées soient à niveau zéro et où il avait des quantités d'exportations effectives relatives à la période de base positives.

4.1324 En ce qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes n'ont pas réussi à présenter un raisonnement cohérent quant à la manière dont le régime FSC pourrait être réputé constituer une subvention à l'exportation aux fins de cet accord, et elles n'ont fourni aucun élément de preuve susceptible de venir à l'appui d'un tel raisonnement. Par ailleurs, l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC réduit les coûts de commercialisation est inappropriée pour démontrer une violation de l'Accord au vu du texte de l'article 9:1 d).

4.1325 Pareillement, s'agissant des allégations des Communautés européennes au titre de l'article 10 de l'Accord sur l'agriculture, celles-ci n'ont pas réussi à établir que le régime FSC constitue une subvention à l'exportation en vertu de l'article 1 e) de l'Accord, ce qui est une condition préalable. Les tentatives des Communautés européennes pour échapper à la charge de la preuve qui leur incombe en ayant recours à l'article 10F ont échoué. En outre, l'article

Les **Communautés européennes** réfutent d'autre part la réponse des États-Unis dans leur déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial de la façon suivante:

Introduction

4.1326

- ? l'article 9 fait référence aux "niveaux des engagements de réduction" par rapport à des subventions spécifiques, ce qui n'a pas de sens en ce qui concerne les produits pour lesquels aucune subvention n'est autorisée⁵⁶⁶;
- ? l'article 9:2 b)

aucun problème pour appliquer l'article 9 aux engagements de niveau zéro. Simplement, il n'y a aucune marge de tolérance autorisée lorsque le niveau d'un engagement de réduction est égal à zéro.

Conclusion

4.1337 Puisque les États-Unis n'ont pas essayé de démontrer que les produits agricoles qui sont exportés en dépassement des niveaux des engagements de réduction (y compris le niveau d'engagement zéro qui s'applique aux produits ne figurant pas sur les Listes en vertu de l'article 3:3) ne bénéficient pas de subventions FSC dans une mesure excédant le niveau d'engagement, les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial devrait constater que les États-Unis ont enfreint les articles 3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec les articles 9:1 d), 10:1 et 10:3 du même accord.

En réponse à une question posée par le Groupe spécial après sa deuxième réunion, les **Communautés européennes** soutiennent ce qui suit:

4.1338 Les Communautés européennes font valoir les deux arguments.⁵⁶⁸

4.1339 L'article 8 de l'Accord sur l'agriculture indique clairement que les Membres ne doivent pas octroyer de "subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord" (ce qui est également indiqué à l'article 3:1).

⁵⁶⁸ Les paragraphes 4.1338 à 4.1346 reprennent la réponse des Communautés européennes à la question suivante posée par le Groupe spécial: Dans la version écrite de sa déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont indiqué que leur première communication devrait être interprétée comme suit:

"Les Communautés européennes demandent que le Groupe spécial constate que, en maintenant les exonérations d'impôt et les règles spéciales de fixation administrative des prix que prévoit le régime FSC, les États-Unis ont enfreint ... les articles 3 et 8 lus conjointement avec les articles 9:1 d), 10:1 et 10:3 de l'Accord sur l'agriculture en *accordant pour des produits agricoles des subventions à l'exportation qui dépassent le niveau des engagements de réduction qu'ils ont contractés* dans le cadre de cet accord (par exemple pour le blé, le maïs, les fèves de soja et le coton)." (pas d'italique dans l'original)

En réponse à une question orale posée par le Groupe spécial, les Communautés européennes ont indiqué ce qui suit:

"Ce que nous vous demandons, c'est de constater que l'application de subventions FSC aux produits agricoles, pour lesquels il y a des engagements de réduction ... est une violation de l'Accord. Il s'agit d'une *législation impérative*, quiconque veut exporter n'importe quel produit agricole est habilité à bénéficier de la subvention FSC, et la recommandation devrait donc être de supprimer la possibilité d'accorder ladite subvention à tout produit agricole pour lequel il y a un engagement de réduction."

Au regard de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes pourraient-elles préciser si elles prétendent:

- a) qu'une violation est commise dans la mesure où les subventions FSC sont *effectivement* accordées pour des produits agricoles qui sont exportés en dépassement des engagements de réduction des États-Unis (sans préjuger de savoir à qui incombe la charge de la preuve sur ce point); ou
- b) que la mise à disposition du régime FSC pour tout produit agricole est en soi une violation de l'Accord sur l'agriculture?

4.1340 La principale disposition de l'Accord qui autorise des subventions à l'exportation est l'article 9 (dans la limite des engagements de réduction - à savoir, les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités - mentionnés à l'article 3:3). Il peut y avoir d'autres autorisations, mais les Communautés européennes n'en voient aucune qui soit pertinente et les États-Unis n'ont pas prétendu qu'il y en avait.

4.1341 Il est également manifeste qu'aucune subvention à l'exportation autre que celles qui sont autorisées par l'Accord sur l'agriculture ne peut être octroyée pour les produits agricoles du fait que la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord SMC ne cesse de s'appliquer qu'en ce qui concerne les subventions qui sont autorisées par l'Accord sur l'agriculture (voir les premiers mots de l'article 3:1).

4.1342 Ainsi, si les subventions FSC ne sont pas visées par l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture (ce qui est la position des États-Unis), alors, elles ne sont pas autorisées du tout pour les produits agricoles et, comme l'expose le Groupe spécial au point b), "la mise à disposition du régime FSC pour tout produit agricole est en soi une violation de l'Accord sur l'agriculture".

4.1343 L'article 10:3 ne semble pas perdre son applicabilité même dans ce cas, puisque le Membre prétendant que la quantité exportée en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'est pas subventionnée doit établir qu'aucune subvention n'a été octroyée. Toutefois, dans le cas d'une subvention, une telle subvention ne pourrait être considérée comme licite même si elle n'excédait pas les limites fixées dans la Liste.

4.1344 Les problèmes factuels tels que celui qui est évoqué au point a) de la question ne se posent que si les subventions FSC relèvent bien de l'article 9:1 d). Il se pourrait alors que le montant des subventions octroyées ou la quantité exportée en bénéficiant des subventions FSC excède les limites spécifiées dans la Liste des États-Unis (qui, comme l'ont expliqué les Communautés européennes, peuvent être zéro pour certains produits). Il en résulte une violation des articles 3 et 8 comme indiqué précédemment.

4.1345 Étant donné qu'il y a des produits agricoles pour lesquels les États-Unis ont un engagement de niveau zéro, la mise à disposition prévue par la loi du régime FSC pour tout produit agricole (à savoir, le fait que quiconque veut exporter n'importe quel produit agricole est habilité à bénéficier de subventions FSC) est en soi une violation des articles 3 et 8.

4.1346 À première vue, l'article 10:3 s'applique bien également dans le cas des exportations de produits agricoles bénéficiant de subventions à l'exportation autres que celles qui sont décrites à l'article 9, mais il en résulte alors l'obligation pour les États-Unis de prouver que le régime FSC ne donne pas lieu à des subventions à l'exportation au sens de l'Accord sur l'agriculture. Comme les Communautés européennes ont démontré que le régime FSC donne bien lieu à de telles subventions au sens de l'Accord SMC et qu'elles devraient donc être considérées comme des subventions à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture, ce renversement de la charge de la preuve revêt probablement un caractère purement théorique pour ce qui est des exportations de produits agricoles bénéficiant de subventions à l'exportation autres que celles qui sont autorisées par l'Accord sur l'agriculture.

Les **États-Unis** soutiennent ce qui suit en réponse à une question posée par le Groupe spécial après sa deuxième réunion:

4.1347 Les États-Unis ne formuleront pas d'observations au sujet de ce que les Communautés européennes prétendent. Cependant, à leur avis, le texte de l'Accord indique clairement que la simple

mise à disposition d'une subvention à l'exportation ne constitue pas une violation de l'Accord sur l'agriculture.⁵⁶⁹

4.1348 L'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture, par exemple, prévoit qu'un Membre "n'accordera pas de subventions à l'exportation ... excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui [...] sont spécifiés [dans sa Liste]". Ces termes envisagent manifestement qu'un Membre puisse accorder des subventions à l'exportation, et n'enfreindre ses obligations que si le montant des subventions à l'exportation octroyées excède les niveaux des engagements de ce Membre. Ces termes sont incompatibles avec la notion selon laquelle la simple mise à disposition d'une subvention à l'exportation enfreint l'Accord sur l'agriculture.

4.1349 De même, si les États-Unis ne partagent pas l'opinion des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC est décrit par l'un quelconque des paragraphes de l'article 9:1, les termes de l'article 9:2 n'en indiquent pas moins que la simple mise à disposition d'une subvention ne suffit pas. Par exemple, l'article 9:2 a) ii) mentionne la "quantité ... pour laquelle ces subventions à l'exportation peuvent être octroyées pendant cette année".

4.1350 Dans un même ordre d'idées, l'article 10:1 indique que "[l]es subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas *appliquées* d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation ...". (pas d'italique dans l'original). L'article 10:3, qui, selon ce qu'affirment les

⁵⁶⁹ Les paragraphes 4.1347 à 4.1350 font état des observations formulées par les États-Unis au sujet de la question suivante posée aux Communautés européennes par le Groupe spécial: Dans la version écrite de sa déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont indiqué que leur première communication devrait être interprétée comme suit:

"Les Communautés européennes demandent que le Groupe spécial constate que, en maintenant les exonérations d'impôt et les règles spéciales de fixation administrative des prix que prévoit le régime FSC, les États-Unis ont enfreint ... les articles 3 et 8 lus conjointement avec les articles 9:1 d), 10:1 et 10:3 de l'Accord sur l'agriculture en *accordant pour des produits agricoles des subventions à l'exportation qui dépassent le niveau des engagements de réduction qu'ils ont contractés* dans le cadre de cet accord (par exemple pour le blé, le maïs, les fèves de soja et le coton)." (pas d'italique dans l'original)

En réponse à une question orale posée par le Groupe spécial, les Communautés européennes ont indiqué ce qui suit:

"Ce que nous vous demandons, c'est de constater que l'application de subventions FSC aux produits agricoles, pour lesquels il y a des engagements de réduction ... est une violation de l'Accord. Il s'agit d'une *législation impérative*, quiconque veut exporter n'importe quel produit agricole est habilité à bénéficier de la subvention FSC, et la recommandation devrait donc être de supprimer la possibilité d'accorder ladite subvention à tout produit agricole pour lequel il y a un engagement de réduction."

Au regard de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes pourraient

re où les subventions FSC sont *effectivement*
t exportés en dépassement des engagements de
voir à qui incombe la charge de la preuve sur ce

régime FSC pour tout produit agricole est en soi

profit la phase de réexamen intérimaire prévue par l'article 15 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends pour présenter des observations quant au délai à accorder pour la mise en œuvre, si tant est qu'une quelconque mise en œuvre soit requise. Le Groupe spécial pourrait alors tenir compte de ces observations aux fins de faire une recommandation dans son rapport final.

4.1358 Cela étant dit, les États-Unis ont néanmoins certaines observations initiales sur la suggestion des Communautés européennes. Premièrement, comme cela a été relevé précédemment⁵⁷¹, puisque les Communautés européennes ont invoqué l'article 4.7, règle spéciale ou additionnelle qui bénéficie au plaignant, il devient alors encore plus important que le Groupe spécial sanctionne la violation de l'article 4.2, règle spéciale ou additionnelle qui bénéficie au défendeur, commise par les Communautés européennes.

4.1359 Deuxièmement, aux États-Unis, l'exercice fiscal 2000 commence le 1^{er} octobre 1999. Si les constatations du présent Groupe spécial devaient faire l'objet d'un appel, celui-ci serait sans aucun doute en suspens au 1^{er} octobre 1999. La suggestion des Communautés européennes est donc manifestement inappropriée et irréaliste.

4.1360 Troisièmement, étant donné que la seule mesure portée de manière appropriée à la connaissance du présent Groupe spécial est la législation FSC elle-même, toute modification concernant ces dispositions devrait être faite par voie législative, plutôt qu'administrative. Comme l'ont auparavant reconnu d'autres arbitres dans le cadre des procédures prévues par l'article 21:3 c) du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends, lorsqu'il faut agir par voie législative, il se peut qu'il faille un délai plus long que si l'on pouvait avoir recours à des instruments administratifs.⁵⁷²

Les **Communautés européennes** réfutent la réponse des États-Unis de la façon suivante:

4.1361 Les Communautés européennes ont estimé qu'un délai raisonnable pour le retrait des deux subventions FSC s'étendrait jusqu'au début de la prochaine année fiscale (année fiscale 2000). Les États-Unis répondent qu'aux États-Unis, l'année fiscale 2000 commence le 1^{er} octobre 1999 et qu'un appel peut être en suspens à ce moment là. Ils font valoir par ailleurs qu'il faudra des mesures législatives pour abolir le régime FSC, ce qui prendra plus de temps qu'une action administrative.

4.1362 Jugeant ces arguments plausibles, les Communautés européennes demandent que le Groupe spécial arrête deux dates possibles pour le retrait. S'ils ne font pas appel, les États-Unis disposeront du rapport final du Groupe spécial le 6 juillet 1999 et devraient être en mesure de réviser leur législation avant le 1^{er} octobre 1999. En cas d'appel, les États-Unis devraient être tenus de retirer les subventions FSC pour le 1^{er} octobre 2000 au plus tard (ce qui devrait être le début de l'année fiscale 2001). La législation fiscale étant révisée chaque année, les États-Unis ne devraient pas rencontrer de difficultés pour modifier leur législation pour cette date.

F. CONCLUSIONS DES PARTIES

Dans leur première communication, les **États-Unis** font valoir ce qui suit:

Des considérations relatives aux institutions et aux processus, de même que les faits et le droit, justifient un rejet des allégations des Communautés européennes

⁵⁷¹ Déclaration orale des États-Unis quant au fond (9 février 1999), paragraphe 39.

⁵⁷² Voir, par exemple, *Australie – Mesures visant les importations de saumons*, WT/DS18/9, Décision de l'arbitre rendue le 23 février 1999, paragraphe 38, citant l'affaire *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones)*, WT/DS26/15, WT/DS48/13, Décision de l'arbitre rendue le 29 mai 1998, paragraphe 25.

4.1367 Les États-Unis formulent enfin certaines observations⁵⁷³ sur ce qu'ils appellent "des considérations relatives aux institutions et aux processus", expliquant pourquoi le Groupe spécial devrait rejeter les allégations des Communautés européennes. Hormis le fait de réitérer leur position antérieure quant au fond, ils prétendent en termes presque émotionnels que la décision adoptant les rapports sur les affaires

considérations de politique générale relatives tant à l'administration effective des règles de l'OMC et au processus de règlement des différends qu'à l'examen optimal de questions qui concernent la jonction entre les systèmes fiscaux nationaux.

Dans leur déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial, les **Communautés européennes** font valoir les arguments suivants:

4.1379 Les États-Unis présentent quelques observations supplémentaires⁵⁷⁴, s'efforçant de faire pression sur le Groupe spécial pour qu'il tranche en leur faveur en soutenant qu'une décision en faveur des Communautés européennes "empêtrerait" ou "embrouillerait" l'OMC dans un ensemble de questions techniques relatives à la politique fiscale.

4.1380 Les Communautés européennes doivent protester contre cette tactique.

4.1381 L'Accord SMC de l'OMC prévoit clairement que les pratiques fiscales directes sont soumises à ses disciplines. De fait, les subventions octroyées par le biais des systèmes fiscaux font régulièrement l'objet de droits compensateurs, de la part des États-Unis notamment. Pourquoi des subventions qui, à l'évidence, sont subordonnées aux exportations et à la teneur en éléments d'origine locale, devraient-elles échapper aux disciplines convenues concernant les subventions à l'exportation pour la simple raison qu'elles font partie du système fiscal d'un Membre puissant? Loin de porter atteinte à "l'OMC, organisation encore jeune", une décision correcte du Groupe spécial dans la présente affaire rétablira la confiance des Membres en montrant que les disciplines convenues s'appliquent à tous de manière uniforme. Les Communautés européennes escomptent également qu'elles montreront que le système des règlements des différends de l'OMC est objectif et de nature juridictionnelle et qu'il représente une amélioration par rapport aux processus politiques qui prévalaient à l'époque des affaires *Législations fiscales*.

Conclusion

subventions subordonnées aux exportations d'échapper à leurs disciplines sous la pression d'un Membre puissant.

Dans leur déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial, les **États-Unis** font valoir les arguments suivants:

4.1386 En conclusion, les nombreux vices des arguments des Communautés européennes, pris séparément ou ensemble, sont rédhibitoires pour son argumentation. Les Communautés européennes n'ont pas respecté les règles procédurales qui régissent ces procédures et elles n'ont pas présenté au Groupe spécial d'arguments et d'éléments de preuve suffisants pour s'acquitter de la charge qui leur incombe de fournir des éléments qui justifient *prima facie* leurs prétentions. C'est pourquoi les États-Unis demandent que le Groupe spécial rejette ces allégations ou décide sur le fond que les Communautés européennes n'ont pas établi une violation de l'article 3, paragraphe 1 a) et 1 b) de l'Accord SMC, de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture ou de l'article 10 du même accord.

4.1387 Dans le cadre de ces observations finales, nous nous efforcerons de nous éloigner des

soient rejetées sur la base des exceptions préliminaires qu'ils ont soulevées, sur le fond, ou à ces deux titres.

V. ARGUMENTS PRÉSENTÉS PAR LES TIERCES PARTIES

A. BARBADE

En réponse aux questions posées par les Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial, la **Barbade** avance les arguments suivants:

5.1 L'obligation pour les sociétés d'obtenir une licence auprès du gouvernement répond aux objectifs suivants:

- ? surveiller l'établissement des sociétés de vente à l'étranger (FSC); et
- ? s'assurer qu'elles satisfont aux critères régissant les concessions prévues par la Loi sur les FSC, chapitre 59C des Lois de la Barbade.

La licence est accordée pour une période d'un an. Une copie d'une licence est jointe.

5.5 La Barbade ne peut pas confirmer que seules les sociétés qui satisfont aux prescriptions légales des États-Unis d'Amérique concernant les FSC se verront accorder une licence. La législation ne cherche pas à établir une discrimination à l'égard des personnes originaires d'autres pays. La politique de la Barbade est de chercher des investissements dans le monde entier pour exercer des activités de service à partir de la Barbade. Elle est prête à œuvrer avec les pays pour faciliter l'investissement. De fait, en vertu des dispositions des articles 118 à 120 de la Convention de Lomé n° IV, les Communautés européennes ont reconnu la nécessité de coopérer pour encourager le commerce des services dans les États africains, des Caraïbes et du Pacifique, ce qu'elles sont convenues de faire.⁵⁸⁰

5.6 La loi de la Barbade a été tout d'abord promulguée en 1985 sans aucune intention d'exclure les Membres du GATT/de l'OMC de ces privilèges fiscaux. La Barbade souhaite coopérer avec tous les Membres de l'OMC.⁵⁸¹

B. CANADA

Dans sa communication en qualité de tierce partie, le **Canada**

programme FSC, l'exonération fiscale offerte n'est disponible qu'en rapport avec les revenus gagnés de la vente, de la location-vente ou de la location de "biens d'exportation" dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent. Cette disposition est une obligation légale pour les sociétés d'utiliser au moins certains produits nationaux pour être admises à bénéficier de leur subvention. Une telle subvention est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés et est donc incompatible avec l'article 3.1 b).

5.16 Le programme FSC vise clairement à favoriser les exportations des États-Unis au moyen de l'application discriminatoire d'une subvention à l'exportation prohibée. Il n'y a aucune justification légitime en matière de politique fiscale pour appuyer ou excuser le fonctionnement d'une telle subvention. Le Canada, pays dont les sociétés sont en concurrence avec les sociétés des États-Unis pour les ventes sur les marchés tiers, est très préoccupé par les effets de distorsion qu'ont les subventions FSC sur les échanges internationaux et appuie donc les efforts visant à leur élimination par une décision au regard des obligations en matière de commerce international qui incombent aux États-Unis dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce.

5.27 Par conséquent, les subventions prévues par le programme FSC sont subordonnées aux résultats à l'exportation en ce sens qu'elles sont liées directement aux recettes d'exportation et prennent la forme d'une exonération d'impôts directs dus par les entreprises commerciales des États-Unis.

5.28 En outre, comme cela a été relevé dans notre communication écrite, la subvention offerte par le programme FSC ne peut pas être justifiée au motif qu'il s'agit d'une mesure destinée à éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par les entreprises des États-Unis.

5.29 Les subventions FSC sont mises à la disposition des exportateurs des États-Unis sans qu'on se préoccupe de savoir si les revenus à l'exportation en question sont ou seraient assujettis à la double imposition.

5.30 Le programme FSC n'a jamais visé à alléger la double imposition, mais est plutôt conçu pour favoriser les exportations des États-Unis.

5.31 L'article 3.1 b) de l'Accord prohibe les subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

5.32 Dans le cadre du programme FSC, l'abattement fiscal offert n'est disponible qu'en relation avec les revenus obtenus de la vente, la location-vente ou la location de "biens d'exportation", dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent.

5.33 Cela oblige les sociétés à utiliser au moins 50 pour cent de produits nationaux pour être admises à bénéficier de leur subvention. Cette subvention est ainsi subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 b).

5.34 En conclusion, le Canada estime que le programme FSC bénéficie aux seules exportations des États-Unis au moyen de l'application discriminatoire d'une subvention à l'exportation prohibée.

5.35 Il n'y a aucune justification légitime en matière de politique fiscale pour appuyer ou excuser le fonctionnement d'une telle subvention.

5.36 Le Canada, pays dont les sociétés sont en concurrence avec les sociétés des États-Unis pour les ventes sur les marchés tiers, est très préoccupé par les effets de distorsion qu'ont les subventions FSC sur les échanges internationaux.

5.37 Nous prions donc instamment le présent Groupe spécial de constater que ces subventions ne sont pas compatibles avec les obligations qui découlent pour les États-Unis de l'Accord SMC.

En réponse à une question du Groupe spécial à sa première réunion, le **Canada** présente les arguments suivants:

5.38 Il est répondu à la question de savoir si le programme FSC prévoit une subvention à l'exportation prohibée en examinant si la subvention est subordonnée, de droit ou de fait, aux résultats à l'exportation et si elle est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les effets sur le commerce de telles subventions ne sont pas à prendre en considération: si elles sont ainsi subordonnées, elles sont prohibées. Le Canada estime que les avantages fiscaux octroyés par le régime FSC sont subordonnés aux résultats à l'exportation, et sont subordonnés à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Ils sont donc *ipso facto* prohibés.

5.47 Plusieurs pays européens ont mis en cause la législation DISC au regard du GATT, alléguant que les exonérations fiscales sur les revenus issus des exportations effectuées par l'intermédiaire des DISC contrevenaient à l'article XVI:4 du GATT en tant que subventions à l'exportation prohibées. Le groupe spécial du GATT s'est prononcé en faveur de l'allégation des pays européens et, en 1976, a constaté que la législation DISC des États-Unis était incompatible avec le GATT.⁵⁸² Bien qu'il se soit initialement opposé à la décision du groupe spécial, le gouvernement des États-Unis a finalement accepté en 1981 d'adopter le rapport du groupe spécial en échange d'un texte de conciliation ("le Texte

suffit qu'une seule de ces activités soit engagée à l'étranger pour que la transaction qui s'y rapporte soit admise à bénéficier des avantages fiscaux FSC.

5.53 Le critère des frais directs vise plus particulièrement cinq activités qui entraînent des dépenses: 1) publicité et promotion des ventes; 2) traitement des commandes et passation d'accords de livraison; 3) livraison du bien d'exportation au client; 4) établissement et transmission de la facture ou du relevé de compte et réception du paiement; et 5) acceptation du risque d'insolvabilité.

5.54 Pour une transaction à l'exportation donnée, le critère de frais directs peut être satisfait, au choix, de deux manières. Premièrement, si au moins la moitié des frais directs globaux supportés par la FSC dans les cinq catégories susmentionnées sont des frais directs engagés à l'étranger. Deuxièmement, si au moins 85 pour cent des frais directs supportés par la FSC dans deux des cinq catégories susmentionnées (faisant l'objet d'une évaluation séparée) sont des frais directs engagés à l'étranger.

5.55 La loi des États-Unis prescrit que les FSC doivent être "gérées" à l'étranger. Mais cette obligation peut être respectée en effectuant trois opérations faciles. Premièrement, toutes les réunions formelles du conseil d'administration et des actionnaires doivent se tenir à l'extérieur des États-Unis. Deuxièmement, le compte bancaire principal de la FSC doit être maintenu dans un pays étranger ou une possession des États-Unis répondant aux conditions requises. Troisièmement, tous les dividendes, les frais de justice et de comptabilité et les salaires des membres du conseil d'administration doivent être payés au débit d'un compte bancaire maintenu à l'étranger.

5.56 Les FSC sont tenues d'être situées hors des États-Unis dans un pays ou une possession répondant aux conditions requises. En comparaison des sociétés DISC, cela semble à première vue constituer une démarche positive vers la compatibilité avec le "Texte de conciliation de 1981". Toutefois, les règlements définissent un bureau comme un immeuble ou une portion d'un immeuble consistant en au moins une pièce, habituellement utilisée pour certaines activités d'une société, et détenue ou louée par celle-ci ou son agent dépendant ou indépendant.⁵⁸⁴ Dans la pratique, cela signifie que la société mère peut louer les services d'une société de gestion dans le paradis fiscal pour louer une pièce dans laquelle seront menées les opérations commerciales minimums requises par la loi.

5.57 Le gouvernement des États-Unis autorise également la FSC à s'organiser dans l'une des possessions des États-Unis répondant aux conditions requises telles que l'île de Guam ou les îles Vierges américaines.

5.58 Pour comptabiliser de manière appropriée les bénéfices issus des activités sur le marché intérieur et ceux qui relèvent des activités à l'étranger d'une filiale contrôlée, il convient d'utiliser la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence. Le Code des impôts prescrit expressément que les prix des transactions entre filiales soient fixés dans des conditions de libre concurrence. Par ailleurs, aux termes de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC:

Les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence.

⁵⁸⁴ 49 Fed. Reg. 48288-89.

5.59 Cependant, la Loi sur les FSC n'a pas adopté la méthode du Code des impôts ni les principes énoncés dans l'Accord SMC. Elle prévoit, au choix, deux méthodes de fixation administrative des prix pour calculer les prix de cession entre la FSC et sa société mère: 1) la méthode des revenus imposables combinés, qui attribue les bénéfices à la FSC à hauteur de 23 pour cent des bénéfices nets provenant des ventes à l'exportation; et 2) la méthode des recettes brutes d'exportation, qui attribue les bénéfices à la FSC à hauteur de 1,83 pour cent des recettes d'exportation ou de 46 pour cent des bénéfices nets provenant des ventes à l'exportation.

5.60 La fixation des prix dans des conditions de libre concurrence peut également être utilisée, mais, dans la pratique, la plupart des FSC emploient l'une ou l'autre méthode de fixation administrative des prix, ou les deux. En effet, la méthode des revenus imposables combinés et celle

e

5.60peut

5.60?(5.60)

5.60

publiques normalement exigibles ainsi qu'il est indiqué à l'article 1.1 a) 1) ii). Le régime FSC fonctionne essentiellement pour permettre à une société d'échapper à l'impôt sur le revenu normalement exigible. En outre, alors que les sociétés ordinaires des États-Unis sont tenues d'employer la méthode de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence pour répartir les revenus, les règles spéciales de fixation administrative des prix prévues par le régime permettent aux FSC de choisir entre la méthode de la libre concurrence, celle des revenus imposables combinés ou celle des recettes brutes d'exportation pour procéder à une telle répartition. Les FSC choisiront naturellement la méthode qui a pour effet de minimiser le montant des impôts acquittés. De ce fait, le montant de l'impôt collecté par le gouvernement des États-Unis est inférieur à celui qui résulte de la méthode de la libre concurrence.

5.66 Le second volet de la définition d'une subvention au regard de l'article 1.1 de l'Accord SMC est qu'elle doit donner lieu à un "avantage". L'avantage financier conféré à la société mère d'une FSC est logiquement clair: la charge fiscale des FSC et de leurs sociétés mères est notablement réduite en raison de l'application du régime FSC et elles en tirent avantage.

5.67 Aux termes de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC:

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

a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I.⁵⁸⁶

5.68 Les exonérations fiscales FSC en soi et l'augmentation du montant de ces exonérations résultant de l'application des règles de fixation administrative des prix dépendent des résultats à l'exportation. L'unique objet de la loi FSC est de faciliter les ventes à l'exportation qui, à leur tour, feront l'objet d'exonérations fiscales. Ainsi, les subventions sont subordonnées aux résultats à l'exportation.

5.69 Le point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC énumère les mesures qui doivent être réputées constituer une subvention à l'exportation prohibée:

Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations.⁵⁸⁷

5.70 Les exonérations fiscales prévues par le régime FSC comportent aussi les principaux éléments figurant dans le texte du point e), à savoir:

- ? exonérations,
- ? accordées spécifiquement au titre des exportations,
- ? d'impôts directs,

⁵⁸⁶ Notes de bas de page omises.

⁵⁸⁷ Accord SMC, Annexe I, Liste exemplative de subventions à l'exportation (notes de bas de page omises).

? dus par des entreprises industrielles ou commerciales.

5.71 L'article 3.1 b) mentionne l'autre type de subventions prohibées par l'Accord SMC, les "subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

5.72 Les exonérations fiscales FSC sont limitées aux revenus issus de l'exportation de produits "dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent". Ainsi, les subventions sont subordonnées à l'utilisation de produits des États-Unis de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b).

5.73 La note de bas de page 59 réaffirme le principe des méthodes fondées sur la libre concurrence et, comme le font observer les États-Unis dans leur première communication, paragraphe 112, laisse supposer que les Membres peuvent avoir recours aux pratiques administratives pour répartir les revenus tant qu'elles ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence et ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs. Les États-Unis n'ont pas prouvé que le fonctionnement réel des règles de fixation administrative des prix ne contrevient pas au principe de la libre concurrence tandis que nous relevons les faits tels qu'ils sont décrits aux paragraphes précédents, notamment le paragraphe 20.

5.74 Il est particulièrement inopportun que le gouvernement des États-Unis s'appuie sur l'expression "économie notable" de la note de bas de page 59. Il allègue que l'abaissement des revenus de 1 380 millions de dollars pour l'année civile 1992 ne constitue pas une "économie notable" parce que ce montant ne représente que 0,93 pour cent des recettes brutes totales de cette année-là. Le gouvernement des États-Unis suggère que le critère qui se trouve à l'article 11.9 de l'Accord SMC, qui établit un seuil *de minimis* de 1 pour cent pour contester des subventions "pouvant donner lieu à une action", devrait être utilement le critère au regard duquel l'"économie notable" est déterminée. Il s'appuie sur l'Annexe IV de l'Accord SMC et la note de bas de page 64 pour avancer que l'économie résultant d'une subvention devrait être calculée en se fondant sur le total des ventes pour l'exercice fiscal visé. Le gouvernement des États-Unis conclut ainsi que le chiffre de 0,93

processus économiques qui se déroulent en dehors de son ressort territorial; et 2) il est obligatoire, en vertu du GATT, de fixer les prix dans des conditions de libre concurrence dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers soumis à un contrôle commun.

5.77 Néanmoins, la législation FSC ne respecte aucun de ces deux principes adoptés par le Conseil du GATT. En particulier, les règles FSC de fixation administrative des prix sont différentes de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence prévue par le Texte de conciliation. Le régime FSC autorise les sociétés à ne pas employer les règles normales de fixation des prix de cession, mais à choisir la méthode la plus favorable parmi le critère des "conditions de libre concurrence", la méthode des revenus imposables combinée et celle des recettes brutes d'exportation.

5.78 Relativement au Texte de conciliation de 1981, les États-Unis indiquent dans leur première communication, paragraphe 106, que l'exonération d'une partie ou de la totalité des revenus issus des activités économiques à l'étranger, par quelque moyen que ce soit, ne constitue pas une subvention à l'exportation. Le Texte de conciliation de 1981 ne prévoit aucune base pour un tel argument mais indique simplement que les activités économiques extraterritoriales ne doivent pas nécessairement être imposées. Il convient de juger au regard de l'Accord SMC si l'exonération fiscale constitue une subvention à l'exportation.

5.79 Le gouvernement des États-Unis demande au Groupe spécial de rejeter l'allégation des Communautés européennes en soutenant que celles-ci n'ont pas adressé correctement la demande de consultations et qu'elles devraient faire valoir leurs prétentions dans un cadre fiscal approprié.

5.80 Le gouvernement des États-Unis cite l'article 4.2 de l'Accord SMC, aux termes duquel:

Toute demande de consultations au titre du paragraphe 1 comportera un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question.

5.81 Le gouvernement des États-Unis semble interpréter cette disposition de manière stricte, cependant, l'article 4.2 exige simplement que le Membre qui formule la demande fasse un exposé des "éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question".

note de bas de page 59 de l'Accord SMC en alléguant que les Communautés européennes doivent faire valoir leurs prétentions auprès d'un cadre fiscal ou en ayant recours à des conventions bilatérales en matière d'imposition. Le gouvernement du Japon estime que la note de bas de page 59 n'oblige pas les Membres à porter leurs différends devant des cadres extérieurs à l'OMC. Par dessus tout, alors que la note de bas de page 59 s'applique au problème soulevé par les règles de fixation des prix, le différend en question est d'une portée beaucoup plus large.

5.94 Pour ces raisons, le gouvernement du Japon demande que le Groupe spécial constate que le régime FSC contrevient à l'Accord sur l'OMC et voudrait demander que ledit régime soit modifié pour être en conformité avec les obligations qui découlent de l'OMC.

VI. RÉEXAMEN INTÉrimAIRE

6.1 Le 23 juillet 1999, le Groupe spécial a remis son rapport intérimaire aux parties. Le 6 août 1999, les Communautés européennes et les États-Unis ont demandé au Groupe spécial de réexaminer, conformément à l'article 15:2 du Mémorandum d'accord, des aspects précis du rapport intérimaire. Les Communautés européennes ont également demandé au Groupe spécial de tenir une nouvelle réunion, les deux parties demandant que cette nouvelle réunion ne se tienne pas pendant le mois d'août. La réunion a eu lieu le 6 septembre 1999.

6.2 Les Communautés européennes nous demandent de modifier comme suit la dernière phrase du paragraphe 7.6 du rapport intérimaire: "En conclusion, rien ne permet d'affirmer que la demande de consultations des Communautés européennes ne contient pas un exposé des éléments de preuve disponibles", conclusion dont les Communautés européennes considèrent qu'elle découle de ce qui est dit précédemment. Étant donné que le libellé existant reflète exactement la nature de notre examen des questions traitées au paragraphe 7.6, nous refusons d'apporter la modification demandée par les dispo n d'af beaucoup p1999.

européennes ne partagent pas le point de vue selon lequel, pour que le Groupe spécial rende une décision indépendante quant à la compatibilité des règles de fixation administrative des prix, il faudrait soit qu'il procède à une analyse juridique fondée sur des interprétations juridiques auxquelles il a déjà fait objection, soit qu'il examine un régime hypothétique où les exonérations prévues par le régime FSC sont éliminées, mais où les règles de fixation administrative des prix continuent d'être utilisées dans un autre contexte. À leur avis, si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne peuvent pas être considérées comme une subvention à l'exportation indépendante ou distincte, elles devraient alors logiquement être considérées comme un élément faisant partie intégrante du régime FSC de même que les exonérations que prévoit ce régime. Les États-Unis ne sont pas d'accord avec la constatation du Groupe spécial au sujet des exonérations que prévoit le régime FSC, mais ils considèrent que, en constatant que ces exonérations constituent une subvention à l'exportation prohibée, quelle que soit la manière dont elles sont calculées, le Groupe spécial a complètement réglé le présent différend.

6.6 Nous restons d'avis que nous avons examiné les allégations au sujet desquelles une constatation est nécessaire pour que l'ORD puisse formuler des constatations et rendre des décisions suffisamment précises, auxquelles les États-Unis puissent donner suite dans les moindres délais. En particulier, nous estimons que pour examiner la compatibilité avec les règles de l'OMC des règles de fixation administrative des prix, alors que les exonérations auxquelles elles se rattachent n'existent plus, il faudrait que nous analysions un régime hypothétique avec des paramètres indéterminés. Nous rappelons en outre que, dès leur première communication, les Communautés européennes nous ont demandé d'examiner les règles de fixation administrative des prix en tant que subvention prohibée distincte, indépendante des exonérations que prévoit le régime FSC, et que c'est seulement dans leur demande de réexamen intérimaire qu'elles nous demandent pour la première fois d'examiner ensemble les exonérations que prévoit ce régime et les règles de fixation administrative des prix. En conséquence, nous refusons d'apporter les modifications demandées par les Communautés européennes. Nous avons cependant apporté certaines modifications au libellé des paragraphes 7.127 et 7.129 en vue de clarifier le raisonnement et de supprimer les termes non nécessaires.

6.7 Les Communautés européennes nous demandent de modifier notre analyse (paragraphes 7.41-7.48) du sens de l'expression "normalement exigibles" de manière à traiter de la situation qui existerait en l'absence du "régime" ou "programme" en question, plutôt que des "mesures en question". À leur avis, l'emploi du terme "mesures" peut être une source de malentendu parce que, tel qu'il est utilisé à l'article 6:2 du Mémoire d'accord, il est défini par la partie plaignante et parce que l'existence d'une subvention ne peut pas dépendre de la manière dont une partie plaignante a formulé, dans un sens étroit ou large, ses dispositions juridiques. Les États-Unis font valoir que les termes "programme" et "régime" sont moins précis que le terme "mesures" et qu'en tout état de cause, le Groupe spécial définit clairement les mesures en question en l'espèce. Nous notons que, quel que soit le terme utilisé - "mesure", "régime" ou "programme" - l'application du concept "normalement exigibles" dans d'autres différends exigerait que les groupes spéciaux agissent au mieux de leur jugement cas par cas (*Voir* le paragraphe 7.93 et la note de bas de page 664). Nous considérons, en outre, que nous avons été suffisamment clairs dans la manière dont nous avons appliqué le principe général au présent différend. En conséquence, nous refusons d'apporter les modifications demandées par les Communautés européennes.

6.8 Les Communautés européennes considèrent que nous devrions clarifier le paragraphe 7.43 afin de bien préciser qu'un régime fiscal est défini à la fois par les niveaux d'imposition et par la base d'imposition. Nous avons apporté certaines modifications au paragraphe 7.43.

6.9 Les Communautés européennes nous demandent d'employer le terme "dérogation" ou "écart" au lieu du terme "exonération" s'agissant des règles spéciales relatives à la source des revenus dont il est question aux paragraphes 7.94 et 7.95. Nous refusons d'apporter la modification demandée par les Communautés européennes. Comme celles-ci l'ont suggéré dans leurs communications, et pour plus

de simplicité, nous avons employé le terme "exonérations" s'agissant de certains aspects du régime FSC. Nous notons, cependant, que ce terme tel qu'il est employé dans notre rapport peut avoir des connotations qui vont au-delà de son sens technique.

6.10 Les Communautés européennes font valoir que, dans notre analyse de l'application du concept

indiqués dans la demande de consultations. Même à supposer que ces documents constituent des "éléments de preuve" et qu'un Membre soit tenu d'indiquer *tous* les éléments de preuve disponibles dans sa demande de consultations, nous ne sommes pas en mesure de déterminer si, en fait, ces documents étaient à la disposition des Communautés européennes au moment où elles ont présenté leur demande de consultations et que celles-ci savaient alors qu'elles se fonderaient sur ces documents. En somme, il se peut fort bien que la demande de consultations des Communautés européennes contienne effectivement un exposé des éléments de preuve disponibles.

7.7 Même à supposer que la demande de consultations des Communautés européennes ne contienne pas un exposé des éléments de preuve disponibles, la question se pose toujours de savoir si nous sommes tenus de rejeter pour cette raison les allégations qu'elles ont formulées au titre de l'article 3 de l'Accord SMC. Pour examiner cette question, nous relevons que, d'une manière générale, un Membre a le droit de demander l'établissement d'un groupe spécial au titre de l'article 4:7 du Mémoire d'accord si les consultations "n'aboutissent pas à un règlement du différend dans les 60 jours suivant la date de réception de la demande de consultations".⁵⁹¹ Lorsque, comme en l'espèce, l'allégation a trait à une infraction à l'article 3 de l'Accord SMC, l'article 4.4 dudit accord autorise un Membre à demander l'établissement d'un groupe spécial si aucune solution n'a été convenue d'un commun accord dans un délai de 30 jours à compter de la demande de consultations. Bien que ces dispositions diffèrent en ce qui concerne l'échéancier et à certains autres égards, nous considérons que l'une et l'autre énoncent le principe en vertu duquel l'unique condition préalable pour demander l'établissement d'un groupe spécial est que des consultations aient eu lieu ou aient été demandées et que le délai spécifié applicable se soit écoulé.⁵⁹² Nous n'avons trouvé ni dans le Mémoire d'accord ni à l'article 4 de l'Accord SMC de dispositions qui fassent expressément obligation à un groupe spécial de rejeter une allégation formulée au titre de l'article 3 de cet accord au motif que le Membre plaignant n'a pas respecté la prescription selon laquelle la demande de consultations doit contenir un exposé des éléments de preuve disponibles.

7.8 Nous notons que, se fondant sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Guatemala - Ciment*⁵⁹³, les États-Unis font valoir qu'un groupe spécial doit rejeter une allégation si le plaignant n'a pas respecté une prescription procédurale applicable en l'espèce. Toutefois, dans l'affaire *Guatemala - Ciment*, la situation factuelle était différente de celle qui est à l'examen dans la présente affaire. En particulier, dans ce différend, le plaignant n'avait pas indiqué, dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial, une mesure en cause relevant de la compétence du groupe spécial. Comme l'Organe d'appel l'a expliqué dans l'affaire *Communautés européennes - Bananes*⁵⁹⁴,

vue des Communautés européennes sur le sens du principe de la "libre concurrence" auquel il est fait référence dans la note de bas de page 59 de l'Accord SMC.

⁵⁹¹ Tout Membre peut, bien entendu, demander également l'établissement d'un groupe spécial au titre de l'article 4:3 du Mémoire d'accord si un Membre ne répond pas dans les dix jours suivant la date de réception de la demande, ou n'engage pas de consultations au plus tard 30 jours, ou dans un délai convenu par ailleurs d'un commun accord, après la date de réception de la demande.

⁵⁹² Voir *Corée - Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS75/R-WT/DS84/R, rapport du Groupe spécial adopté le 17 février 1999, paragraphe 10.19 (où il est indiqué, dans le contexte d'un argument ayant trait à l'adéquation des consultations, que "[l]a seule prescription énoncée dans le Mémoire d'accord est que des consultations aient en fait eu lieu, ou aient au moins été demandées, et qu'une période de 60 jours se soit écoulée entre le moment où les consultations ont été demandées et le moment où une demande d'établissement d'un groupe spécial a été présentée.")

⁵⁹³ *Guatemala - Enquête antidumping concernant le ciment Portland en provenance du Mexique*, WT/DS60/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 novembre 1998.

le groupe spécial doit examiner très soigneusement la demande d'établissement d'un groupe spécial parce que cette demande constitue souvent la base du mandat du groupe spécial et qu'elle informe la partie défenderesse et les tierces parties du fondement juridique de la plainte. L'affaire *Guatemala - Ciment* n'a tout simplement pas trait à la question des vices de procédure lors de la phase de consultations préalable.

7.9 Nous notons l'argument des États-Unis selon lequel la prescription faisant obligation d'inclure un "exposé des éléments de preuve disponibles" s'en trouverait "redondante ou inutile" si les groupes spéciaux ne sanctionnaient pas le non-respect de cette prescription en rejetant les plaintes lorsqu'il n'y était pas satisfait. Toutefois, à notre avis, la prescription en vertu de laquelle un exposé des éléments de preuve disponibles doit être inclus dans une demande de consultations ne s'en trouve pas "redondante ou inutile" du fait que le non-respect de cette prescription ne peut pas être sanctionné par le rejet par un groupe spécial d'allégations formulées au titre de l'article 3. De fait, le principe auquel les États-Unis se réfèrent, qui est parfois désigné par l'expression "principe de l'interprétation des traités dit de l'effet utile", veut qu'un traité soit interprété de manière à donner sens à tous ses termes. En l'espèce, les États-Unis soutiennent en fait que ne pas rejeter les allégations des Communautés européennes empêcherait de sanctionner de manière effective le non-respect de la prescription, et non que cela aurait pour effet de ne pas donner sens aux termes de l'article 4.2.

7.10 Les États-Unis soutiennent qu'ils se sont vu refuser le droit d'être informés de l'existence des éléments de preuve disponibles avant les consultations tenues dans le cadre du présent différend. Nous ne considérons pas que les droits des États-Unis à une procédure régulière dans le présent différend aient été amoindris du fait que les Communautés européennes n'ont prétendument pas inclus un exposé des éléments de preuve disponibles dans leur demande de consultations. Premièrement, nous notons que le fondement juridique des allégations des Communautés européennes et les éléments de preuve qui sont au cœur des allégations qu'elles ont formulées au titre de l'article 3 (c'est-à-dire, les dispositions pertinentes du Code des impôts) étaient assurément bien précisés dans leur demande de consultations. Deuxièmement, les "éléments de preuve" additionnels que les Communautés européennes ont soumis au Groupe spécial dans leur première communication – et dont les États-Unis laissent entendre qu'ils auraient pu être des éléments de preuve dont les Communautés européennes disposaient au moment où elles ont demandé l'ouverture de consultations – sont tous des documents d'information publics auxquels les États-Unis peuvent facilement avoir accès et que, dans la plupart des cas, ils ont établis. Enfin, à la première réunion du Groupe spécial, les États-Unis ont admis qu'ils étaient d'avis, au moment où elle a été présentée, que la demande de consultations "présentait un vice de procédure", mais qu'ils "n'estimaient pas, et n'estiment toujours pas [en fait], qu'il y ait dans le Mémoire d'accord ou dans l'Accord sur les subventions de règle qui exige qu'ils parachèvent pour les Communautés européennes son argumentation". Tel peut bien être le cas, mais il nous semble que les États-Unis ont choisi en connaissance de cause de ne pas demander d'éclaircissements au sujet des éléments de preuve en question au moment où ils ont reçu la demande de consultations et, par conséquent, ils ne sont maintenant pas bien placés pour se plaindre que leurs droits à une procédure régulière ont été amoindris.

7.11 Pour les raisons exposées plus haut, nous refusons de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce que soient rejetées les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC au motif qu'elles n'ont pas inclus dans leur demande de consultations un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question.

⁵⁹⁴ *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes*, WT/DS27/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 septembre 1997, paragraphe 142.

2. Cadre fiscal approprié

7.12 Les États-Unis font valoir que la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative annexée à l'Accord SMC enjoint expressément les Membres de l'OMC de régler dans un cadre fiscal approprié certaines questions soulevées par les exonérations d'impôts directs avant de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC. En particulier, ils considèrent que lorsque des désaccords surgissent au sujet de pratiques techniques de fixation des prix de cession ou de politique fiscale fondamentale, le Membre de l'OMC devrait chercher à régler ces questions en recourant aux voies que lui ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers. En l'espèce, les États-Unis soutiennent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont un point essentiel de la plainte des Communautés européennes. À leur avis, celles-ci auraient dû soumettre cette question à l'Organisation de coopération et de développement économiques ("OCDE") ou recourir à la procédure de saisine de l'autorité compétente prévue par les conventions fiscales bilatérales pertinentes. En conséquence, les États-Unis demandent au Groupe spécial de renvoyer ou rejeter toutes les allégations des Communautés européennes relatives aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC tant que les Communautés européennes ne se seront pas efforcées de régler dans ces cadres les questions qu'elles soulèvent.

7.13 Les Communautés européennes considèrent que, bien qu'elle rappelle aux Membres l'existence de mécanismes fiscaux qui sont susceptibles d'offrir un meilleur cadre que la procédure de règlement des différends de l'OMC pour régler des différends ayant trait à la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, la note de bas de page 59 est rédigée en des termes exhortatifs et c'est aux Membres qu'il appartient de décider de recourir ou non à ces autres mécanismes possibles. Elles soutiennent que, comme elles se plaignent d'une subvention à l'exportation, l'OMC est le cadre approprié; ni l'OCDE ni les conventions fiscales bilatérales ne sont des cadres appropriés ou n'ouvrent des voies pour régler les questions qu'elles soulèvent dans le présent différend. Les

obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente.

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

7.16 Nous rappelons en outre que cette note n'est pas indiquée à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord en tant que règle ou procédure spéciale ou additionnelle.

7.17 Pour examiner l'exception préliminaire soulevée par les États-Unis, nous allons prendre pour point de départ le fait que, en vertu de l'article XXIII du GATT de 1994, du Mémoire d'accord et de l'article 4 de l'Accord SMC, un Membre a le droit de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends de l'OMC en présentant une demande de consultations d'une manière compatible avec ces dispositions. Ce droit fondamental de recourir à la procédure de règlement des différends est un élément essentiel du système de l'OMC. En conséquence, nous estimons qu'un groupe spécial ne devrait pas inférer à la légère qu'il existe dans l'Accord sur l'OMC une restriction à ce droit; il devrait plutôt y avoir dans les instruments juridiques pertinents une base claire et sans ambiguïté qui permette de conclure qu'une telle restriction existe.

7.18 Cela étant, nous estimons que la question dont nous sommes saisis est celle de savoir si la note de bas de page 59 limite le droit d'un Membre de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends, c'est-à-dire de savoir si cette note exige qu'un Membre recoure à ce dont les États-Unis font mention comme étant les "autres cadres fiscaux possibles" *avant* de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC. À notre avis, cette note dispose que, dans certaines circonstances, "les Membres s'efforceront normalement de régler leurs différends en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers ...". Les parties au présent différend ne sont pas d'accord quant aux implications des termes "s'efforceront normalement", les Communautés européennes soutenant que cela signifie que c'est au Membre plaignant qu'il appartient de décider de recourir ou non à ces voies, et les États-Unis que, bien qu'il puisse y avoir des circonstances inhabituelles dans lesquelles le recours à d'autres cadres n'est pas possible dans la pratique, c'est aux Communautés européennes qu'il incombe de démontrer que tel est le cas. Toutefois, à notre avis, il n'est pas nécessaire que nous nous prononcions ici sur cette divergence de vues. Même à supposer que la note de bas de page

è

réponse à une question du Groupe spécial, les deux parties ont exprimé le même point de vue, à savoir que la référence faite au GATT de 1994 tient à ce que cette disposition a été reprise du Code des subventions issu du Tokyo Round et qu'il conviendrait à bon droit de l'interpréter comme renvoyant aux droits et obligations résultant de l'Accord sur l'OMC. Que ce soit ou non le cas, cette clause conforte notre point de vue que les auteurs n'entendaient pas que la note de bas de page 59 limite les

*européennes – Matériels informatiques*⁵⁹⁶

7.27 Dans l'affaire *Communautés européennes – Matériels informatiques*, l'Organe d'appel a en outre expliqué ce qui suit:

"... l'article 6:2 du Mémoire d'accord *n'exige pas* expressément que soient indiqués les produits auxquels les "mesures spécifiques en cause" s'appliquent. Toutefois, en ce qui concerne certaines obligations contractées dans le cadre de l'OMC, pour indiquer "les mesures spécifiques en cause", il faut peut-être également indiquer les produits faisant l'objet des mesures en cause."⁵⁹⁹

7.28

infraction dépend de renseignements concernant des produits déterminés, un plaignant qui formule sa plainte dans une large mesure en fonction des produits auxquels elle s'applique doit, en règle générale, être disposé à présenter les éléments de preuve et les arguments nécessaires pour soutenir ses allégations s'il espère avoir gain de cause sur le fond du différend. (*Voir* le paragraphe 7.163)

7.32 Pour les raisons exposées plus haut, nous considérons que la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes indique de manière suffisante les "mesures spécifiques en cause" au sens de l'article 6:2 du Mémoire d'accord. En conséquence, nous refusons de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce que nous rejetions les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture.

4. Mesures connexes

7.33 Les Communautés européennes ont demandé l'établissement d'un groupe spécial "au sujet des articles 921 à 927 du Code des impôts et des mesures connexes établissant un traitement fiscal spécial pour les "sociétés de ventes à l'étranger (FSC)".

les FSC et leurs sociétés mères et, deuxièmement, des règles de fixation administrative des prix, dont

Communautés européennes - Bananes pour étayer leur thèse selon laquelle, dans les cas où les questions dont un groupe spécial est saisi font entrer en ligne de compte deux dispositions, ce groupe spécial degroupe

et

b) si un avantage est ainsi conféré."

Il ressort à l'évidence de l'article premier que deux éléments constituent les conditions auxquelles il doit être satisfait pour qu'une subvention existe au sens de cet article. Premièrement, il doit y avoir une contribution financière des pouvoirs publics. Deuxièmement, un avantage doit être ainsi conféré. Nous allons examiner chaque élément successivement.

a) Contribution financière

i) *Quand des recettes abandonnées sont-elles "normalement exigibles"?*

7.41 Avant d'en venir à l'affaire à l'examen et de voir si, s'agissant du régime FSC, des recettes normalement exigibles sont abandonnées, nous allons tout d'abord voir si, en règle générale, le régime fiscal d'un Membre constitue la référence appropriée pour déterminer si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles".

7.42 Il convient de rappeler que, aux termes de l'article premier de l'Accord SMC, il y a une contribution financière et, partant, une subvention possible dès lors que "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues, (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt)". L'adjectif "exigible" a été défini, entre autres, comme signifiant "ce qui est dû ou payable, en tant que dette".⁶⁰⁶ En outre, la contribution financière

traitement fiscal à un échelon inférieur d'un Membre, le régime fiscal normalement appliqué par l'autorité fiscale en question).

7.44 Nous notons que, dans le seul rapport d'un groupe spécial de l'OMC qui ait éviscérés q

l'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC.⁶¹³ Ils font valoir, à titre subsidiaire, que ce texte représente une "pratique ultérieurement suivie" au sens de l'article 31 3) b) de la Convention de Vienne sur le droit des traités, ou constitue une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC qui doit "guider" l'Organisation.

7.51 Les Communautés européennes font valoir que le Texte de conciliation de 1981 représente, tout au plus, une décision prise conformément à l'article XXIII du GATT de 1947, "ressortissant davantage au règlement des différends qu'à l'élaboration de règles"⁶¹⁴, afin d'adopter certains rapports de groupes spéciaux. Elles se fondent sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon - Boissons alcooliques*⁶¹⁵ pour étayer la thèse selon laquelle le Texte de conciliation, comme le rapport adopté d'un groupe spécial, ne constitue pas une "autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord de l'OMC et ne fait donc pas partie du GATT de 1994. Elles considèrent en outre que le Texte de conciliation n'est pas une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC. En tout état de cause, elles estiment que le texte en question n'est pas pertinent pour un différend relevant de l'Accord SMC parce qu'il renvoie, tout au plus, à l'article XVI:4 du GATT de 1947. Enfin, les Communautés européennes considèrent que la teneur de ce texte n'étaye pas la position des États-Unis en l'espèce.

7.52 Genèse du Texte de conciliation de 1981. En juillet 1973, le Conseil du GATT a établi quatre groupes spéciaux chargés d'examiner des affaires généralement dénommées *Législations fiscales*. Le premier de ces groupes spéciaux était saisi d'une plainte des Communautés européennes selon laquelle la législation des États-Unis concernant les sociétés américaines de vente à l'étranger ("DISC") était incompatible avec l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les trois autres, qui ont été établis en même temps que le Groupe spécial de la législation DISC, étaient saisis de plaintes des États-Unis selon lesquelles certaines pratiques en matière d'impôt sur le revenu suivies par la Belgique, la France et les Pays-Bas étaient incompatibles avec l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les quatre groupes spéciaux, qui avaient la même composition, ont remis leurs rapports le 2 novembre 1976. Ils ont constaté que tant la législation DISC que les pratiques fiscales de la Belgique, de la France et des Pays-Bas avaient "des effets qui [n'étaient] pas compatibles avec les obligations résultant pour les [parties contractantes] de l'article XVI, paragraphe 4" du GATT de 1947.⁶¹⁶

7.53 Les rapports des groupes spéciaux *Législations fiscales* ont prêté à controverse et cinq ans se sont écoulés avant qu'ils ne soient adoptés au moyen du Texte de conciliation de 1981, qui dispose ce qui suit:

⁶¹³ Les États-Unis font en outre valoir que le Texte de conciliation de 1981 est pertinent pour interpréter l'article 3.1 a), le point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation et la note de bas de page 59 relative à ce point. Notre prise en considération du statut juridique de ce texte pour interpréter l'Accord SMC vaut également dans ces divers contextes.

⁶¹⁴ Paragraphe 4.847, *supra*.

⁶¹⁵ *Japon - Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996.

⁶¹⁶ *Législation fiscale des États-Unis concernant les sociétés américaines de vente à l'étranger (DISC)*, rapport adopté à la réunion des 7 et 8 décembre 1981 du Conseil, IBDD, S23/107, paragraphe 74; *Pratiques suivies par la France en matière d'impôt sur le revenu*, rapport adopté à la réunion des 7 et 8 décembre 1981 du Conseil, IBDD, S23/126, paragraphe 53; *Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu*, rapport adopté à la réunion des 7 et 8 décembre 1981 du Conseil, IBDD, S23/139, paragraphe 40; *Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, rapport adopté à la réunion des 7 et 8 décembre 1981 du Conseil, IBDD, S23/150, paragraphe 40.

général pour englober le Texte de conciliation de 1981.⁶²⁰ À cet égard, nous notons que le terme "décision" a été défini comme signifiant, entre autres choses, "action de trancher (un point litigieux, une question, etc.); règlement, détermination; (avec l'article indéfini et au pluriel) conclusion, jugement: en particulier qui est prononcé formellement par une instance judiciaire".⁶²¹ À notre avis, même une décision d'adopter le rapport d'un groupe spécial, c'est-à-dire d'adresser des recommandations ou de statuer aux termes de l'article XXIII:2 du GATT de 1994, entre dans le sens ordinaire du terme "décision". Dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, l'Organe d'appel lui-même se réfère à l'action des PARTIES CONTRACTANTES pour adopter le rapport d'un groupe spécial en tant que "décision"⁶²² et, comme nous l'avons relevé, à plusieurs égards, le Texte de conciliation de 1981 va plus loin qu'une simple adoption des rapports des groupes spéciaux *Législations fiscales*. De plus, il ne fait aucun doute que la décision a été prise par les PARTIES CONTRACTANTES, car les actions du Conseil du GATT de 1947 étaient soumises à l'approbation de ces dernières.⁶²³

7.57 Le fait que le Texte de conciliation de 1981 était une décision des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 ne signifie cependant pas nécessairement que ce texte soit le type de décision visée au paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC. À l'évidence, il ne serait pas approprié que nous interprétions isolément le membre de phrase "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947". Au contraire, nous considérons que les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" ne sont incorporées dans le GATT de 1994 au moyen de ce libellé que pour autant qu'elles satisfont au critère énoncé dans le texte introductif de ce paragraphe, à savoir qu'elles sont "les dispositions des instruments juridiques mentionnés ci2atif BT4 "dì35351ment

GATT de 1947 avant la date d'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC". En d'autres termes, nous considérons que seules les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" qui ont les caractéristiques d'un "instrument juridique" susceptible d'"entrer en vigueur" font partie du GATT de 1994.

7.58 Pour interpréter ces termes, il nous faut bien entendu commencer par examiner leur sens ordinaire. À cet égard, nous notons que le terme "instrument" a été défini dans un dictionnaire comme suit: "

GATT de 1994 sont un ensemble de Mémorandums d'accord formels concernant l'interprétation du GATT de 1994, dont les textes faisaient partie de l'Acte final reprenant les résultats de la Conférence ministérielle de 1994.

7.65

7.68 Il est encore plus important, à notre avis, de tenir compte des circonstances réelles entourant l'adoption par le Conseil du Texte de conciliation de 1981, car cela constitue les éléments de preuve les plus fiables quant à ce que le Conseil pensait qu'il faisait en adoptant ce texte. À notre avis, l'élément le plus important qu'il nous faut examiner pour étudier cette question est la déclaration que

question de savoir si le Texte de conciliation de 1981 était un texte juridique formel qui représentait une détermination juridiquement contraignante pour ce qui concerne les droits et/ou obligations généralement applicables à toutes les parties contractantes au GATT de 1947.

7.70 Le poids de la déclaration du Président et l'importance que les parties contractantes

même raison qu'il ne fait pas "partie" du GATT de 1994. À cet égard, nous rappelons qu'en vertu de l'article 31 3) b) de la Convention de Vienne, celui qui interprète un traité doit tenir compte, en même temps que du contexte, "de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité". Dans la présente affaire, nous avons vu que le Texte de conciliation de 1981 était subordonné à la déclaration du Président du Conseil du GATT de 1947 selon laquelle ce texte "n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général", et il est évident que pour de nombreuses parties contractantes cette condition importante était essentielle pour l'adoption du Texte de conciliation. Considérer le Texte de conciliation de 1981 comme une pratique suivie ultérieurement "établissant l'accord des parties à l'égard de l'interprétation" du GATT de 1947 ne serait pas compatible avec cette réserve explicite.

7.76 Question de savoir si le Texte de conciliation de 1981 est une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC. Ayant conclu que le Texte de conciliation de 1981 ne fait pas

n'est pas juridiquement contraignante, mais donne une direction à l'OMC.⁶⁴⁴ Il importe de noter que, comme l'Organe d'appel l'a indiqué, les rapports de groupes spéciaux adoptés devraient être pris en compte "lorsqu'ils ont un rapport avec un autre différend."⁶⁴⁵ À notre avis, cette considération s'applique également à toute autre décision, procédure ou pratique habituelle des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947.⁶⁴⁶

7.79 Bien que nous ayons constaté que le Texte de conciliation de 1981 était une décision entrant dans le champ d'application de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC, nous ne pensons pas que le Texte de conciliation de 1981, qui se rapporte aux affaires *Législations fiscales*, soit en fait *pertinent* en l'espèce. À cet égard, nous rappelons que les allégations que nous examinons ici concernent des infractions à la Partie II de l'Accord SMC. Les affaires *Législations fiscales*, et partant, le Texte de conciliation de 1981, concernent l'article XVI:4 du GATT de 1947. Les États-Unis estiment que les rapports des Groupes spéciaux *Législations fiscales* sont pertinents pour l'interprétation de l'Accord SMC, parce que l'Accord SMC est une "interprétation" de l'article XVI:4 et parce qu'"un examen du texte de l'Accord SMC montre clairement que l'Accord SMC et l'article XVI ne doivent pas être interprétés indépendamment l'un de l'autre".⁶⁴⁷ À notre avis, toutefois, il ne serait pas approprié d'attribuer à un texte de conciliation concernant l'application de l'article XVI:4 du GATT de 1947 un caractère pertinent pour des allégations formulées au titre de l'Accord SMC, à la fois parce que l'article XVI:4 diffère considérablement des disciplines en matière de subventions à l'exportation énoncées dans l'Accord SMC et parce que les parties contractantes elles-mêmes ont limité leur champ d'action à l'article XVI:4. Nous allons examiner ces points l'un après l'autre.

7.80 Premièrement, nous notons que les dispositions de l'Accord SMC que nous sommes appelés à interpréter en l'espèce diffèrent considérablement de celles de l'article XVI:4 du GATT de 1947. Par exemple, une question essentielle qui se pose dans la présente affaire est celle de savoir si des recettes abandonnées étaient "normalement exigibles".

dans le domaine des disciplines relatives aux subventions.⁶⁴⁸ Dans ces circonstances, il serait à notre avis inapproprié d'accorder, pour interpréter la définition d'une subvention donnée à l'article premier de l'Accord SMC, un poids quelconque à un texte de conciliation concernant l'article XVI:4 du GATT de 1947 qui a été adopté plus de dix ans avant que cette définition soit élaborée.

7.81 La situation est semblable en ce qui concerne le concept de "subvention à l'exportation" qu'il est énoncé à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. L'article 3.1 a) contient une définition précise du concept de "subvention à l'exportation", catégorie de subvention qui est prohibée par l'Accord SMC. Il est vrai, certes, que l'article XVI:4 énonce une prohibition frappant ce que l'on pourrait appeler des "subventions à l'exportation", mais en réalité l'expression "subvention à l'exportation" n'est jamais utilisée, et encore moins définie, dans le texte de cet article. De fait, l'article XVI:4 dispose que les parties contractantes "cesseront d'accorder directement ou indirectement toute subvention, de quelque nature qu'elle soit, à l'exportation de tout produit autre qu'un produit primaire, qui aurait pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation de ce produit au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire". En conséquence, le libellé de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC qui doit être interprété dans le présent différend n'a pas d'équivalent dans l'article XVI:4 du GATT de 1947.⁶⁴⁹

7.82 Nous ne voulons pas donner à penser que l'article XVI du GATT de 1994 a d'une manière ou d'une autre cessé d'avoir force obligatoire ou a été simplement remplacé par l'Accord SMC. Ce que l'Organe d'appel a dit dans son rapport sur l'affaire *Brésil – Noix de coco desséchée*, à savoir que "les négociateurs de l'Accord SMC entendaient clairement que, dans le cadre de l'Accord sur l'OMC intégré, des droits compensateurs ne pourraient être imposés que conformément aux dispositions de la Partie V de l'Accord SMC et à l'article VI du GATT de 1994, considérés ensemble"⁶⁵⁰ s'applique également, à notre avis, au rapport entre la Partie II de l'Accord SMC et l'article XVI du GATT de 1994. En conséquence, nous pensons comme les États-Unis que l'Accord SMC et l'article XVI ne doivent pas être interprétés indépendamment l'un de l'autre".⁶⁵¹ Cela montre bien, cependant, qu'il est problématique de se fonder sur une analyse de l'article XVI:4 effectuée à un moment où l'Accord SMC n'existait pas encore. À notre avis, le rapport sur l'affaire *Brésil – Noix de coco desséchée* renforce le point de vue selon lequel l'article VI du GATT de 1994 ne peut pas être invoqué indépendamment de l'Accord SMC parce que, comme l'Organe d'appel l'indique, "[l']Accord SMC énonce un ensemble de droits et d'obligations qui vont largement au-delà de la simple application et de la simple interprétation des articles VI, XVI et XXIII du GATT de 1947".⁶⁵² Considéré sous cet

⁶⁴⁸ WT/DS108/R, par. 7.81. ⁶⁴⁹ WT/DS108/R, par. 7.81. ⁶⁵⁰ WT/DS108/R, par. 7.81. ⁶⁵¹ WT/DS108/R, par. 7.81. ⁶⁵² WT/DS108/R, par. 7.81.

angle, le rapport sur l'affaire *Brésil – Noix de coco desséchée* confirme ce qui, à notre avis, va de soi, à savoir que les principes juridiques découlant de l'article XVI:4 du GATT de 1947, considéré isolément et sans le bénéfice des dispositions détaillées de l'Accord SMC concernant les concepts de "subvention" et de "subvention à l'exportation", ne peuvent donner que quelques orientations en

iii) *La note de bas de page 59 en tant que contexte pour l'interprétation de l'article 1.1 a)*

entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. Tout Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Dans de telles circonstances, les Membres s'efforceront normalement de régler leurs différends en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, sans préjudice des droits et obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente.

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

7.89 Les États-Unis estiment qu'il faut déduire de la note de bas de page 59 que les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés. À leur avis:

"Le prédicat nécessaire de la note 59 est que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôts directs. S'il en était autrement, le principe de la libre concurrence ne serait pas pertinent. Ce

est donc à l'évidence plus pertinente pour déterminer à quel moment une mesure est une *subvention à l'exportation* que pour déterminer s'il s'agit d'une *subvention* en tant que telle. En outre, il convient de noter que la plupart des éléments de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, y compris les parties pertinentes de la note de bas de page 59, existaient déjà dans le Code des subventions issu du Tokyo Round, bien avant qu'une définition du terme "subvention" ait été établie. En conséquence, nous devons à tout le moins être extrêmement prudents lorsque nous utilisons la Liste exemplative comme contexte pour interpréter l'article premier de l'Accord SMC.⁶⁶¹

7.91 L'avis des États-Unis selon lequel la note de bas de page 59 est fondée sur l'hypothèse que "les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôts directs" n'est pas sans avoir une certaine force de persuasion. Il est en fait difficile de comprendre pourquoi le principe de la libre concurrence serait évoqué dans la deuxième phrase de la note de bas de page 59, si les Membres de l'OMC étaient tenus d'imposer tous les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. En d'autres termes, si les Membres de l'OMC étaient tenus d'imposer tous les revenus de toutes les entités, qu'ils proviennent d'activités menées sur le territoire du Membre en question ou d'activités menées hors du territoire de ce Membre, alors le transfert de revenus de l'entreprise exportatrice à un acheteur étranger apparenté par le biais de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence ne mettrait pas en règle générale ces revenus à l'abri de l'imposition dans le pays exportateur, et encore moins se traduirait par "une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 59. Même les Communautés européennes semblent admettre ce point, lorsqu'elles reconnaissent que "cela [c'est-à-com249

lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis". L'article 921 a) du Code des impôts des États-Unis prévoit, toutefois, que "les revenus à l'exportation exonérés d'une FSC sont considérés comme des revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis". L'article 923 a) du Code des impôts des États-Unis prévoit que soit 32 pour cent soit 16/32^{ème} des revenus d'une FSC réalisés à l'exportation (selon que les règles de fixation administrative des prix sont appliquées ou non) sont considérés comme des "revenus à l'exportation exonérés".⁶⁶⁶ De l'avis des Communautés européennes, ces règles relatives à la source des revenus représentent une dérogation à l'article 864 du Code des impôts des États-Unis. En d'autres termes, les Communautés européennes allèguent que les règles prévues pour déterminer si les revenus d'une FSC ont "un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" exonèrent d'impôt certains revenus d'une FSC qui, dans le cas d'une société autre qu'une FSC, seraient considérés comme imposables par les États-Unis.

7.96 La deuxième exonération alléguée par les Communautés européennes concerne la non-application aux revenus d'une FSC réalisés à l'exportation des règles antireport applicables aux "sociétés étrangères contrôlées" qui sont énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts des États-Unis. Les États-Unis imposent les revenus de source étrangère des filiales étrangères de sociétés aux États-Unis uniquement au moment où les revenus sont transférés à la société mère aux États-Unis sous forme de dividendes. Ce principe est connu sous le nom de "report". En vertu de l'article 951 a) du Code des impôts des États-Unis, toutefois, un actionnaire aux États-Unis d'une société étrangère contrôlée doit inclure dans ses revenus bruts chaque année une part au prorata de

régime FSC. En conséquence, ce n'est qu'au cas où un exportateur évaluerait mal les avantages fiscaux liés au choix du régime FSC que l'application de ce régime n'entraînerait pas l'abandon de recettes normalement exigibles. Nous trouvons une confirmation empirique de notre point de vue dans une contribution des États-Unis à un rapport de l'OCDE sur les dépenses fiscales qui fait état des "pertes de recettes" de 1,4 milliard de dollars EU découlant de l'"exclusion des revenus des sociétés commerciales étrangères".⁶⁷⁰

7.102 Pour les raisons exposées ci-dessus, nous concluons que les diverses exonérations prévues par le régime FSC, considérées ensemble, entraînent l'abandon de recettes normalement exigibles et donnent donc lieu à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

b) **Avantage**

7.103 Ayant constaté que les diverses exonérations d'impôt prévues par le régime FSC donnent lieu à une contribution financière, nous avons ensuite pour tâche d'examiner si un avantage est par là même conféré. À notre avis, la contribution financière confère manifestement un avantage, dans la mesure où les FSC comme leurs sociétés mères ne doivent pas nécessairement payer certains impôts qui seraient normalement exigibles. En outre, cet avantage peut être tout à fait substantiel: selon le Département du commerce des États-Unis, "l'exonération fiscale peut aller jusqu'à un pourcentage variant entre 15 et 30 pour cent des revenus réalisés à l'exportation".⁶⁷¹ Nous notons que les États-Unis n'ont présenté aucun argument au sujet de la question de l'avantage.

4. Subordination aux exportations des exonérations prévues par le régime FSC

a) **Article 3.1 a)**

7.104 Dans la section précédente, nous avons conclu que les diverses exonérations prévues par le régime FSC donnaient lieu à une contribution financière qui conférait un avantage et représentaient donc une subvention au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Nous examinons maintenant si cette subvention est accordée aux fins de l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

7.105 La partie pertinente de l'article 3.1 de l'Accord SMC dispose ce qui suit:

"En ce qui concerne les subventions accordées pour l'agriculture, les subventions définies ci-dessous sont interdites:

- a) subventions subordonnées, "de fait", soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemples dans l'Annexe I⁵;

⁴ Cette condition est remplie lorsque les faits démontrent que l'octroi d'une subvention, sans condition, sans

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

C) dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent.

7.108 Compte tenu des dispositions susmentionnées, nous estimons que la subvention conférée par les diverses exonérations prévues par le régime FSC est "subordonnée aux résultats à l'exportation" au sens ordinaire de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. La subvention est mise à disposition uniquement pour les "revenus réalisés à l'exportation", les revenus réalisés à l'exportation proviennent de la vente ou de la location-vente de "biens d'exportation" ou de la fourniture de services relatifs à la vente ou à la location-vente de biens d'exportation; et les biens d'exportation sont limités en réalité aux marchandises fabriquées, produites, cultivées ou extraites aux États-Unis qui sont détenues pour être utilisées, consommées ou cédées directement hors des États-Unis. De ce fait, l'existence et le montant de la subvention dépendent de l'existence de revenus provenant de l'exportation de marchandises des États-Unis ou de la fourniture de services relatifs à l'exportation de ces marchandises. L'existence de ces revenus, quant à elle, dépend de l'exportation de marchandises des États-Unis ou, tout au moins, dans le cas de revenus provenant de la fourniture de services relatifs à l'exportation de marchandises des États-Unis, des "exportations ... prévues" au sens de la 3.2745 Tiens d'exportaerlatiflats

la location-vente de biens d'exportation, et que les biens d'exportation étaient limités en réalité aux marchandises fabriquées, produites, cultivées ou extraites aux États-Unis qui étaient détenues pour être utilisées, consommées ou cédées directement hors des États-Unis.

7.112 Les États-Unis ne semblent pas faire valoir que les exonérations prévues par le régime

dans la Liste exemplative."⁶⁷⁸ En d'autres termes, et pour dire les choses simplement, les États-Unis pensent qu'en raison de la note de bas de page 59 les exonérations prévues par le régime FSC ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées au sens du point e) et qu'en conséquence elles ne peuvent pas être considérées comme des subventions à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

7.114 Les Communautés européennes contestent le point de vue des États-Unis concernant le rapport entre la Liste exemplative de subventions à l'exportation et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Elles estiment que la Liste exemplative contient un certain nombre de subventions qui sont censées être *incluses* dans l'article 3.1 a), mais qu'elle ne peut pas être utilisée *a contrario* pour déterminer si une subvention est *exclue* du champ d'application de cet article. En fait, la Liste peut être utilisée pour établir qu'une mesure n'est pas une subvention à l'exportation prohibée uniquement dans les cas où, comme il est prévu à la note de bas de page 5, il y a une indication claire à cet effet dans la Liste exemplative. De l'avis des Communautés européennes, aucune indication claire de ce genre ne figure dans la note de bas de page 59. Par conséquent, les Communautés européennes sont habilitées à établir l'existence d'une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) sans se référer à la Liste exemplative. En tout état de cause, elles n'estiment pas que la note de bas de page 59 "restreigne" la portée du point e) de la Liste exemplative au point que les exonérations prévues par le régime FSC en cause dans le présent différend en soient exclues.

7.115 Comme nous l'avons vu précédemment, nous estimons que les exonérations prévues par le régime FSC en cause dans le présent différend relèvent de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

WT/DS108/R, para. 7.115, 7.116, 7.117, 7.118, 7.119, 7.120, 7.121, 7.122, 7.123, 7.124, 7.125, 7.126, 7.127, 7.128, 7.129, 7.130, 7.131, 7.132, 7.133, 7.134, 7.135, 7.136, 7.137, 7.138, 7.139, 7.140, 7.141, 7.142, 7.143, 7.144, 7.145, 7.146, 7.147, 7.148, 7.149, 7.150, 7.151, 7.152, 7.153, 7.154, 7.155, 7.156, 7.157, 7.158, 7.159, 7.160, 7.161, 7.162, 7.163, 7.164, 7.165, 7.166, 7.167, 7.168, 7.169, 7.170, 7.171, 7.172, 7.173, 7.174, 7.175, 7.176, 7.177, 7.178, 7.179, 7.180, 7.181, 7.182, 7.183, 7.184, 7.185, 7.186, 7.187, 7.188, 7.189, 7.190, 7.191, 7.192, 7.193, 7.194, 7.195, 7.196, 7.197, 7.198, 7.199, 7.200, 7.201, 7.202, 7.203, 7.204, 7.205, 7.206, 7.207, 7.208, 7.209, 7.210, 7.211, 7.212, 7.213, 7.214, 7.215, 7.216, 7.217, 7.218, 7.219, 7.220, 7.221, 7.222, 7.223, 7.224, 7.225, 7.226, 7.227, 7.228, 7.229, 7.230, 7.231, 7.232, 7.233, 7.234, 7.235, 7.236, 7.237, 7.238, 7.239, 7.240, 7.241, 7.242, 7.243, 7.244, 7.245, 7.246, 7.247, 7.248, 7.249, 7.250, 7.251, 7.252, 7.253, 7.254, 7.255, 7.256, 7.257, 7.258, 7.259, 7.260, 7.261, 7.262, 7.263, 7.264, 7.265, 7.266, 7.267, 7.268, 7.269, 7.270, 7.271, 7.272, 7.273, 7.274, 7.275, 7.276, 7.277, 7.278, 7.279, 7.280, 7.281, 7.282, 7.283, 7.284, 7.285, 7.286, 7.287, 7.288, 7.289, 7.290, 7.291, 7.292, 7.293, 7.294, 7.295, 7.296, 7.297, 7.298, 7.299, 7.300, 7.301, 7.302, 7.303, 7.304, 7.305, 7.306, 7.307, 7.308, 7.309, 7.310, 7.311, 7.312, 7.313, 7.314, 7.315, 7.316, 7.317, 7.318, 7.319, 7.320, 7.321, 7.322, 7.323, 7.324, 7.325, 7.326, 7.327, 7.328, 7.329, 7.330, 7.331, 7.332, 7.333, 7.334, 7.335, 7.336, 7.337, 7.338, 7.339, 7.340, 7.341, 7.342, 7.343, 7.344, 7.345, 7.346, 7.347, 7.348, 7.349, 7.350, 7.351, 7.352, 7.353, 7.354, 7.355, 7.356, 7.357, 7.358, 7.359, 7.360, 7.361, 7.362, 7.363, 7.364, 7.365, 7.366, 7.367, 7.368, 7.369, 7.370, 7.371, 7.372, 7.373, 7.374, 7.375, 7.376, 7.377, 7.378, 7.379, 7.380, 7.381, 7.382, 7.383, 7.384, 7.385, 7.386, 7.387, 7.388, 7.389, 7.390, 7.391, 7.392, 7.393, 7.394, 7.395, 7.396, 7.397, 7.398, 7.399, 7.400, 7.401, 7.402, 7.403, 7.404, 7.405, 7.406, 7.407, 7.408, 7.409, 7.410, 7.411, 7.412, 7.413, 7.414, 7.415, 7.416, 7.417, 7.418, 7.419, 7.420, 7.421, 7.422, 7.423, 7.424, 7.425, 7.426, 7.427, 7.428, 7.429, 7.430, 7.431, 7.432, 7.433, 7.434, 7.435, 7.436, 7.437, 7.438, 7.439, 7.440, 7.441, 7.442, 7.443, 7.444, 7.445, 7.446, 7.447, 7.448, 7.449, 7.450, 7.451, 7.452, 7.453, 7.454, 7.455, 7.456, 7.457, 7.458, 7.459, 7.460, 7.461, 7.462, 7.463, 7.464, 7.465, 7.466, 7.467, 7.468, 7.469, 7.470, 7.471, 7.472, 7.473, 7.474, 7.475, 7.476, 7.477, 7.478, 7.479, 7.480, 7.481, 7.482, 7.483, 7.484, 7.485, 7.486, 7.487, 7.488, 7.489, 7.490, 7.491, 7.492, 7.493, 7.494, 7.495, 7.496, 7.497, 7.498, 7.499, 7.500, 7.501, 7.502, 7.503, 7.504, 7.505, 7.506, 7.507, 7.508, 7.509, 7.510, 7.511, 7.512, 7.513, 7.514, 7.515, 7.516, 7.517, 7.518, 7.519, 7.520, 7.521, 7.522, 7.523, 7.524, 7.525, 7.526, 7.527, 7.528, 7.529, 7.530, 7.531, 7.532, 7.533, 7.534, 7.535, 7.536, 7.537, 7.538, 7.539, 7.540, 7.541, 7.542, 7.543, 7.544, 7.545, 7.546, 7.547, 7.548, 7.549, 7.550, 7.551, 7.552, 7.553, 7.554, 7.555, 7.556, 7.557, 7.558, 7.559, 7.560, 7.561, 7.562, 7.563, 7.564, 7.565, 7.566, 7.567, 7.568, 7.569, 7.570, 7.571, 7.572, 7.573, 7.574, 7.575, 7.576, 7.577, 7.578, 7.579, 7.580, 7.581, 7.582, 7.583, 7.584, 7.585, 7.586, 7.587, 7.588, 7.589, 7.590, 7.591, 7.592, 7.593, 7.594, 7.595, 7.596, 7.597, 7.598, 7.599, 7.600, 7.601, 7.602, 7.603, 7.604, 7.605, 7.606, 7.607, 7.608, 7.609, 7.610, 7.611, 7.612, 7.613, 7.614, 7.615, 7.616, 7.617, 7.618, 7.619, 7.620, 7.621, 7.622, 7.623, 7.624, 7.625, 7.626, 7.627, 7.628, 7.629, 7.630, 7.631, 7.632, 7.633, 7.634, 7.635, 7.636, 7.637, 7.638, 7.639, 7.640, 7.641, 7.642, 7.643, 7.644, 7.645, 7.646, 7.647, 7.648, 7.649, 7.650, 7.651, 7.652, 7.653, 7.654, 7.655, 7.656, 7.657, 7.658, 7.659, 7.660, 7.661, 7.662, 7.663, 7.664, 7.665, 7.666, 7.667, 7.668, 7.669, 7.670, 7.671, 7.672, 7.673, 7.674, 7.675, 7.676, 7.677, 7.678, 7.679, 7.680, 7.681, 7.682, 7.683, 7.684, 7.685, 7.686, 7.687, 7.688, 7.689, 7.690, 7.691, 7.692, 7.693, 7.694, 7.695, 7.696, 7.697, 7.698, 7.699, 7.700, 7.701, 7.702, 7.703, 7.704, 7.705, 7.706, 7.707, 7.708, 7.709, 7.710, 7.711, 7.712, 7.713, 7.714, 7.715, 7.716, 7.717, 7.718, 7.719, 7.720, 7.721, 7.722, 7.723, 7.724, 7.725, 7.726, 7.727, 7.728, 7.729, 7.730, 7.731, 7.732, 7.733, 7.734, 7.735, 7.736, 7.737, 7.738, 7.739, 7.740, 7.741, 7.742, 7.743, 7.744, 7.745, 7.746, 7.747, 7.748, 7.749, 7.750, 7.751, 7.752, 7.753, 7.754, 7.755, 7.756, 7.757, 7.758, 7.759, 7.760, 7.761, 7.762, 7.763, 7.764, 7.765, 7.766, 7.767, 7.768, 7.769, 7.770, 7.771, 7.772, 7.773, 7.774, 7.775, 7.776, 7.777, 7.778, 7.779, 7.780, 7.781, 7.782, 7.783, 7.784, 7.785, 7.786, 7.787, 7.788, 7.789, 7.790, 7.791, 7.792, 7.793, 7.794, 7.795, 7.796, 7.797, 7.798, 7.799, 7.800, 7.801, 7.802, 7.803, 7.804, 7.805, 7.806, 7.807, 7.808, 7.809, 7.810, 7.811, 7.812, 7.813, 7.814, 7.815, 7.816, 7.817, 7.818, 7.819, 7.820, 7.821, 7.822, 7.823, 7.824, 7.825, 7.826, 7.827, 7.828, 7.829, 7.830, 7.831, 7.832, 7.833, 7.834, 7.835, 7.836, 7.837, 7.838, 7.839, 7.840, 7.841, 7.842, 7.843, 7.844, 7.845, 7.846, 7.847, 7.848, 7.849, 7.850, 7.851, 7.852, 7.853, 7.854, 7.855, 7.856, 7.857, 7.858, 7.859, 7.860, 7.861, 7.862, 7.863, 7.864, 7.865, 7.866, 7.867, 7.868, 7.869, 7.870, 7.871, 7.872, 7.873, 7.874, 7.875, 7.876, 7.877, 7.878, 7.879, 7.880, 7.881, 7.882, 7.883, 7.884, 7.885, 7.886, 7.887, 7.888, 7.889, 7.890, 7.891, 7.892, 7.893, 7.894, 7.895, 7.896, 7.897, 7.898, 7.899, 7.900, 7.901, 7.902, 7.903, 7.904, 7.905, 7.906, 7.907, 7.908, 7.909, 7.910, 7.911, 7.912, 7.913, 7.914, 7.915, 7.916, 7.917, 7.918, 7.919, 7.920, 7.921, 7.922, 7.923, 7.924, 7.925, 7.926, 7.927, 7.928, 7.929, 7.930, 7.931, 7.932, 7.933, 7.934, 7.935, 7.936, 7.937, 7.938, 7.939, 7.940, 7.941, 7.942, 7.943, 7.944, 7.945, 7.946, 7.947, 7.948, 7.949, 7.950, 7.951, 7.952, 7.953, 7.954, 7.955, 7.956, 7.957, 7.958, 7.959, 7.960, 7.961, 7.962, 7.963, 7.964, 7.965, 7.966, 7.967, 7.968, 7.969, 7.970, 7.971, 7.972, 7.973, 7.974, 7.975, 7.976, 7.977, 7.978, 7.979, 7.980, 7.981, 7.982, 7.983, 7.984, 7.985, 7.986, 7.987, 7.988, 7.989, 7.990, 7.991, 7.992, 7.993, 7.994, 7.995, 7.996, 7.997, 7.998, 7.999, 8.000, 8.001, 8.002, 8.003, 8.004, 8.005, 8.006, 8.007, 8.008, 8.009, 8.010, 8.011, 8.012, 8.013, 8.014, 8.015, 8.016, 8.017, 8.018, 8.019, 8.020, 8.021, 8.022, 8.023, 8.024, 8.025, 8.026, 8.027, 8.028, 8.029, 8.030, 8.031, 8.032, 8.033, 8.034, 8.035, 8.036, 8.037, 8.038, 8.039, 8.040, 8.041, 8.042, 8.043, 8.044, 8.045, 8.046, 8.047, 8.048, 8.049, 8.050, 8.051, 8.052, 8.053, 8.054, 8.055, 8.056, 8.057, 8.058, 8.059, 8.060, 8.061, 8.062, 8.063, 8.064, 8.065, 8.066, 8.067, 8.068, 8.069, 8.070, 8.071, 8.072, 8.073, 8.074, 8.075, 8.076, 8.077, 8.078, 8.079, 8.080, 8.081, 8.082, 8.083, 8.084, 8.085, 8.086, 8.087, 8.088, 8.089, 8.090, 8.091, 8.092, 8.093, 8.094, 8.095, 8.096, 8.097, 8.098, 8.099, 8.100, 8.101, 8.102, 8.103, 8.104, 8.105, 8.106, 8.107, 8.108, 8.109, 8.110, 8.111, 8.112, 8.113, 8.114, 8.115, 8.116, 8.117, 8.118, 8.119, 8.120, 8.121, 8.122, 8.123, 8.124, 8.125, 8.126, 8.127, 8.128, 8.129, 8.130, 8.131, 8.132, 8.133, 8.134, 8.135, 8.136, 8.137, 8.138, 8.139, 8.140, 8.141, 8.142, 8.143, 8.144, 8.145, 8.146, 8.147, 8.148, 8.149, 8.150, 8.151, 8.152, 8.153, 8.154, 8.155, 8.156, 8.157, 8.158, 8.159, 8.160, 8.161, 8.162, 8.163, 8.164, 8.165, 8.166, 8.167, 8.168, 8.169, 8.170, 8.171, 8.172, 8.173, 8.174, 8.175, 8.176, 8.177, 8.178, 8.179, 8.180, 8.181, 8.182, 8.183, 8.184, 8.185, 8.186, 8.187, 8.188, 8.189, 8.190, 8.191, 8.192, 8.193, 8.194, 8.195, 8.196, 8.197, 8.198, 8.199, 8.200, 8.201, 8.202, 8.203, 8.204, 8.205, 8.206, 8.207, 8.208, 8.209, 8.210, 8.211, 8.212, 8.213, 8.214, 8.215, 8.216, 8.217, 8.218, 8.219, 8.220, 8.221, 8.222, 8.223, 8.224, 8.225, 8.226, 8.227, 8.228, 8.229, 8.230, 8.231, 8.232, 8.233, 8.234, 8.235, 8.236, 8.237, 8.238, 8.239, 8.240, 8.241, 8.242, 8.243, 8.244, 8.245, 8.246, 8.247, 8.248, 8.249, 8.250, 8.251, 8.252, 8.253, 8.254, 8.255, 8.256, 8.257, 8.258, 8.259, 8.260, 8.261, 8.262, 8.263, 8.264, 8.265, 8.266, 8.267, 8.268, 8.269, 8.270, 8.271, 8.272, 8.273, 8.274, 8.275, 8.276, 8.277, 8.278, 8.279, 8.280, 8.281, 8.282, 8.283, 8.284, 8.285, 8.286, 8.287, 8.288, 8.289, 8.290, 8.291, 8.292, 8.293, 8.294, 8.295, 8.296, 8.297, 8.298, 8.299, 8.300, 8.301, 8.302, 8.303, 8.304, 8.305, 8.306, 8.307, 8.308, 8.309, 8.310, 8.311, 8.312, 8.313, 8.314, 8.315, 8.316, 8.317, 8.318, 8.319, 8.320, 8.321, 8.322, 8.323, 8.324, 8.325, 8.326, 8.327, 8.328, 8.329, 8.330, 8.331, 8.332, 8.333, 8.334, 8.335, 8.336, 8.337, 8.338, 8.339, 8.340, 8.341, 8.342, 8.343, 8.344, 8.345, 8.346, 8.347, 8.348, 8.349, 8.350, 8.351, 8.352, 8.353, 8.354, 8.355, 8.356, 8.357, 8.358, 8.359, 8.360, 8.361, 8.362, 8.363, 8.364, 8.365, 8.366, 8.367, 8.368, 8.369, 8.370, 8.371, 8.372, 8.373, 8.374, 8.375, 8.376, 8.377, 8.378, 8.379, 8.380, 8.381, 8.382, 8.383, 8.384, 8.385, 8.386, 8.387, 8.388, 8.389, 8.390, 8.391, 8.392, 8.393, 8.394, 8.395, 8.396, 8.397, 8.398, 8.399, 8.400, 8.401, 8.402, 8.403, 8.404, 8.405, 8.406, 8.407, 8.408, 8.409, 8.410, 8.411, 8.412, 8.413, 8.414, 8.415, 8.416, 8.417, 8.418, 8.419, 8.420, 8.421, 8.422, 8.423, 8.424, 8.425, 8.426, 8.427, 8.428, 8.429, 8.430, 8.431, 8.432, 8.433, 8.434, 8.435, 8.436, 8.437, 8.438, 8.439, 8.440, 8.441, 8.442, 8.443, 8.444, 8.445, 8.446, 8.447, 8.448, 8.449, 8.450, 8.451, 8.452, 8.453, 8.454, 8.455, 8.456, 8.457, 8.458, 8.459, 8.460, 8.461, 8.462, 8.463, 8.464, 8.465, 8.466, 8.467, 8.468, 8.469, 8.470, 8.471, 8.472, 8.473, 8.474, 8.475, 8.476, 8.477, 8.478, 8.479, 8.480, 8.481, 8.482, 8.483, 8.484, 8.485, 8.486, 8.487, 8.488, 8.489, 8.490, 8.491, 8.492, 8.493, 8.494, 8.495, 8.496, 8.497, 8.498, 8.499, 8.500, 8.501, 8.502, 8.503, 8.504, 8.505, 8.506, 8.507, 8.508, 8.509, 8.510, 8.511, 8.512, 8.513, 8.514, 8.515, 8.516, 8.517, 8.518, 8.519, 8.520, 8.521, 8.522, 8.523, 8.524, 8.525, 8.526, 8.527, 8.528, 8.529, 8.530, 8.531, 8.532, 8.533, 8.534, 8.535, 8.536, 8.537, 8.538, 8.539, 8.540, 8.541, 8.542, 8.543, 8.544, 8.545, 8.546, 8.547, 8.548, 8.549, 8.550, 8.551, 8.552, 8.553, 8.554, 8.555, 8.556, 8.557, 8.558, 8.559, 8.560, 8.561, 8.562, 8.563, 8.564, 8.565, 8.566, 8.567, 8.568, 8.569, 8.570, 8.571, 8.572, 8.573, 8.574, 8.575, 8.576, 8.577, 8.578, 8.579, 8.580, 8.581, 8.582, 8.583, 8.584, 8.585, 8.586, 8.587, 8.588, 8.589, 8.590, 8.591, 8.592, 8.593, 8.594, 8.595, 8.596, 8.597, 8.598, 8.599, 8.600, 8.601, 8.602, 8.603, 8.604, 8.605, 8.606, 8.607, 8.608, 8.609, 8.610, 8.611, 8.612, 8.613, 8.614, 8.615, 8.616, 8.617, 8.618, 8.619, 8.620, 8.621, 8.622, 8.623, 8.624, 8.625, 8.626, 8.627, 8.628, 8.629, 8.630, 8.631, 8.632, 8.633, 8.634, 8.635, 8.636, 8.637, 8.638, 8.639, 8.640, 8.641, 8.642, 8.643, 8.644, 8.645, 8.646, 8.647, 8.648, 8.649, 8.650, 8.651, 8.652, 8.653, 8.654, 8.655, 8.656, 8.657, 8.658, 8.659, 8.660, 8.661, 8.662, 8.663, 8.664, 8.665, 8.666, 8.667, 8.668, 8.669, 8.670, 8.671, 8.672, 8.673, 8.674, 8.675, 8.676, 8.677, 8.678, 8.679, 8.680, 8.681, 8.682, 8.683, 8.684, 8.685, 8.686, 8.687, 8.688, 8.689, 8.690, 8.691, 8.692, 8.693, 8.694, 8.695, 8.696, 8.697, 8.698, 8.699, 8.700, 8.701, 8.702, 8.703, 8.704, 8.705, 8.706, 8.707, 8.708, 8.709, 8.710, 8.711, 8.712, 8.713, 8.714, 8.715, 8.716, 8.717, 8.718, 8.719, 8.720, 8.721, 8.722, 8.723, 8.724, 8.725, 8.726, 8.727, 8.728, 8.729, 8.730, 8.731, 8.732, 8.733, 8.734, 8.735, 8.736, 8.737, 8.738, 8.739, 8.740, 8.741, 8.742, 8.743, 8.744, 8.745, 8.746, 8.747, 8.748, 8.749, 8.750, 8.751, 8.752, 8.753, 8.754, 8.755, 8.756, 8.757, 8.758, 8.759, 8.760, 8.761, 8.762, 8.763, 8.764, 8.765, 8.766, 8.767, 8.768, 8.769, 8.770, 8.771, 8.772, 8.773, 8.774, 8.775, 8.776, 8.777, 8.778, 8.779, 8.780, 8.781, 8.782, 8.783, 8.

d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers, sans préjudice des droits et obligations résultant pour les Membres du GATT de 1994, y compris le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente.

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

7.117 Sur quelle base les États-Unis se fondent-ils pour dire que la note de bas de page 59 exclurait les exonérations prévues par le régime FSC en cause dans la présente affaire de l'application du

des transactions à l'exportation". La présence de termes explicites de caractère "restrictif" dans la note de bas de page 59 au sujet du report et de la double imposition a pour effet de souligner l'absence de toute indication explicite concernant le principe dont les États-Unis prétendent qu'il peut être trouvé dans la note de bas de page 59. Si les Membres avaient voulu soustraire à la prohibition des subventions à l'exportation certaines exonérations d'impôts directs accordées spécifiquement au titre des exportations, on pourrait penser qu'ils l'auraient fait de manière explicite.

7.119 Reste à savoir si la "restriction" de la portée du point e) défendue par les États-Unis peut être déduite du libellé de la note de bas de page 59. Nous pensons que ce n'est pas le cas. Dans la section ... du présent rapport, nous avons noté l'avis des États-Unis selon lequel il pourrait en découler que "les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôts directs". À supposer même que les États-Unis aient raison sur ce point, cela ne signifie cependant pas qu'un Membre est également habilité à choisir d'affirmer son pouvoir de soumettre à imposition les revenus tirés d'activités économiques menées à l'étranger en général, puis d'instaurer une exonération de ces impôts spécifiquement pour les revenus tirés d'activités d'exportation. En vertu du point e) de la Liste exemplative, seuls les exonérations, remises et reports qui sont "accordés spécifiquement au titre [des] exportations" sont des subventions à l'exportation prohibées. On peut penser qu'une large exonération fiscale des revenus tirés d'activités économiques menées à l'étranger ne serait pas une exonération "accord[ée] spécifiquement au titre [des] exportations", parce qu'elle s'appliquerait aux revenus tirés de toute activité économique menée à l'étranger, qu'il s'agisse de l'exportation de marchandises vers un marché étranger, de l'importation de marchandises en provenance d'une source étrangère ou d'autres activités sans rapport avec le commerce de marchandises entre le Membre en question et un pays tiers. De ce fait, à supposer même que les "revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger [puissent] être exonérés d'impôts directs", nous ne voyons pas de contradiction entre ce principe et la conclusion selon laquelle les exonérations prévues par le régime FSC relèvent du point e) parce qu'elles sont "accordé[es] spécifiquement au titre [des] exportations".

7.120 Les États-Unis soutiennent que la note de bas de page 59 doit être "lu[e] à la lumière d'un historique qui remonte aux origines de l'article XVI:4 du GATT".⁶⁸³ Nous n'oublions pas que la note de bas de page 59 a ses origines dans la note de bas de page 2 de la Liste exemplative de subventions à l'exportation annexée au Code des subventions issu du Tokyo Round et que le Code a été négocié avec pour toile de fond les quatre rapports – alors non adoptés – des Groupes spéciaux *Législations fiscales*. Il va de soi que la référence à ce contexte historique pourrait tout au plus servir de moyen complémentaire d'interprétation au sens de l'article 32 de la Convention de Vienne⁶⁸⁴, et uniquement pour confirmer le sens de la note de bas de page 59 établi à partir de la règle générale d'interprétation ou pour déterminer son sens si l'application de cette règle générale laissait le sens de la note de bas de page 59 ambigu ou obscur ou conduisait à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable. En tout état de cause, il convient de rappeler que les rapports des Groupes spéciaux *Législations fiscales* ne concernaient pas un programme comme le régime FSC, qui prévoit des exonérations pour des revenus de source étrangère accordées spécifiquement au titre des exportations, mais plutôt l'exonération générale des revenus de source étrangère accordée par trois parties contractantes européennes, et la législation DISC, qui n'était pas du tout censée représenter une exonération des revenus de source étrangère. De ce fait, même si on pouvait laisser entendre que les rédacteurs du Code, par le biais de la note de bas de page 59, ont implicitement rejeté les constatations formulées dans ces rapports de Groupes spéciaux et ont tenu compte du principe selon lequel les revenus de source étrangère ne devaient pas nécessairement être imposés, on peut difficilement en conclure qu'ils

⁶⁸³ Paragraphe 4.378, *supra*.

⁶⁸⁴ *Communautés européennes – Mesures affectant l'importation de certains produits provenant de volailles*, WT/DS69/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 83.

ont autorisé une exonération des revenus de source étrangère accordée spécifiquement au titre des exportations dans le cadre d'un système qui n'était même pas envisagé au moment où le Code a été négocié.

d) Systèmes fiscaux territoriaux et mondiaux

7.121 L'argumentation présentée par les États-Unis dans la présente affaire est également axée sur les différences entre les systèmes d'imposition mondiaux et territoriaux. Les États-Unis font valoir que les systèmes d'imposition mondiaux, comme celui qu'ils appliquent, défavorisent les exportateurs par rapport à ceux des pays ayant des systèmes fiscaux territoriaux parce que, dans le cadre d'un système territorial, chaque fois que des activités en rapport avec une transaction à l'exportation sont menées hors du territoire du pays d'imposition, les revenus qu'elles génèrent ne sont pas imposés. De l'avis des États-Unis, toutefois, un Membre de l'OMC est libre d'appliquer un système d'imposition mondial ou territorial, ou un système combinant des éléments des deux. De ce fait, et "[e]n vertu du principe de la souveraineté fiscale, un pays qui adopte un système mondial est libre d'y incorporer des éléments d'un système territorial (ou inversement), de manière à ce qu'une filiale étrangère ou un type particulier de filiale étrangère, comme les FSC, soit imposé de la même façon qu'une société étrangère dans le cadre d'un système territorial (exonération des revenus et des dividendes) ou comme une succursale étrangère pourrait l'être dans le cadre d'un tel système (exonération)".⁶⁸⁵ En bref, concluent les États-Unis, l'OMC ne devrait pas pénaliser un pays appliquant un système mondial parce qu'il y incorpore des éléments d'un système territorial en vue d'établir un traitement fiscal comparable pour ses exportateurs.

7.122 e x o n é è ô s u s e u c t s q u 3 5 0 r e m e n t ⁶ r i d é e s p n e t

mais aussi les systèmes fiscaux territoriaux, y compris les systèmes fiscaux des États membres des Communautés européennes. Les Communautés européennes, par contre, ont avancé l'idée que "l'Accord SMC n'empêch[ait] pas les Membres de l'OMC de ne pas imposer les revenus de source étrangère si cette mesure [était] d'application générale".⁶⁸⁷ Nous devons souligner à ce propos que la question de la compatibilité avec les règles de l'OMC des systèmes fiscaux des autres Membres, qu'ils soient territoriaux ou autres, ne relève pas de notre compétence. Par conséquent, nous ne devrions pas formuler de conjectures sur les implications que nos constatations dans le présent différend pourraient avoir sur les systèmes fiscaux des autres Membres, et nous ne le ferons pas. Il appartiendra à tout groupe spécial futur qui pourrait être établi d'examiner la compatibilité du régime fiscal dont il est saisi conformément aux prescriptions de l'OMC.

5. Règles de fixation administrative des prix

7.124 Dans la section précédente du présent rapport, nous concluons que les exonérations prévues par le régime FSC donnent lieu à une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC qui est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de cet accord. Les Communautés européennes n'ont pas limité leurs allégations aux exonérations d'impôt prévues par le régime FSC. Elles allèguent en outre que certaines règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une "subvention prohibée distincte" qui donne lieu à une "infraction indépendante" à l'Accord SMC. Compte tenu de notre décision concernant les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC, il s'agit de savoir si nous devrions prendre une décision complémentaire et distincte au sujet de la compatibilité de ces règles de fixation administrative des prix avec les dispositions de l'OMC.

7.125 Les Communautés européennes estiment que le Groupe spécial doit prendre deux décisions distinctes sur les règles de fixation administrative des prix et les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC parce que "l'un [de ces deux aspects] pourrait exister sans l'autre et qu'il est important de les considérer tous les deux comme des subventions à l'exportation prohibées pour que le retrait des deux mesures à la fois soit exigé."⁶⁸⁸ Elles font valoir que même si les exonérations prévues par le régime FSC étaient supprimées, les règles de fixation administrative des prix pourraient encore donner lieu à un abandon de recettes puisque les revenus combinés de la FSC et de sa société mère pourraient encore bénéficier d'une imposition effective moindre que si les règles générales de fixation des prix de cession en vigueur aux États-Unis étaient appliquées.⁶⁸⁹

7.126 Les États-Unis soutiennent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne sont pas de nature à donner lieu à une infraction indépendante à l'Accord SMC en l'absence des exonérations prévues par le régime FSC. À leur avis, l'existence des exonérations prévues par le régime FSC est une condition nécessaire de l'application des règles de fixation administrative des prix, et ces règles seraient superflues et sans effet si les exonérations n'existaient pas. Ils estiment en outre que les exonérations prévues par le régime FSC ne pourraient donner lieu à une "infraction indépendante" que dans le cas où le Groupe spécial conclurait que ces exonérations étaient autorisées (parce que les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés), mais que les règles de fixation administrative des prix avaient néanmoins pour effet d'exonérer les revenus de source étrangère.

7.127 Nous estimons que, ayant constaté que les exonérations prévues par le régime FSC constituait une subvention à l'exportation incompatible avec l'Accord SMC, il ne serait ni nécessaire ni approprié que nous prenions une décision complémentaire et indépendante sur la compatibilité des règles de fixation administrative des prix afférentes à ce régime. À notre avis, ce qu'allèguent en fait

6. Conclusion

7.130 Pour les raisons exposées ci-dessus, nous concluons que les exonérations prévues par le régime FSC constituent une subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. En conséquence, et "[e]xception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture", ces subventions sont prohibées.

C. ALLÉGATIONS FORMULÉES AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC

7.131 Les Communautés européennes allèguent en outre que le régime FSC représente une

de preuve et des arguments suffisants pour établir que le régime FSC ne représente pas une subvention à l'exportation, que les avantages dont bénéficient les FSC ne sont pas accordés pour une quantité du produit en question dépassant le niveau de leur engagement de réduction, ou les deux.

7.137 Les parties sont toutefois divisées sur la question de savoir quels produits font l'objet d'un "niveau d'... engagement de réduction" et sont donc visés par ce renversement de la charge de la preuve. De l'avis des États-Unis, un produit fait l'objet d'un engagement de réduction uniquement s'il figure dans la section II, Partie IV de la Liste d'un Membre et les produits non inscrits sur la Liste en tant que tels ne font pas l'objet d'un engagement de réduction. Les Communautés européennes, par contre, estiment qu'aussi bien les produits inscrits que les produits non inscrits sur la Liste font l'objet d'engagements de réduction; dans le cas d'un produit non inscrit sur la Liste, le niveau de l'engagement de réduction est zéro. Étant donné que les Communautés européennes ont allégué que les États-Unis n'avaient pas respecté "le niveau [de leurs] engagement[s] de réduction" pour les produits inscrits ou non inscrits sur leur Liste, nous devons déterminer si l'article 10:3 est applicable dans le cas des produits non inscrits sur la Liste avant d'examiner quant au fond les allégations qui nous ont été présentées.⁷⁰⁰

7.138 La question dont nous somme700

7.141 En outre, nous notons que l'article 3 de l'Accord sur l'agriculture, intitulé "Incorporation des concessions et des engagements", traite des obligations en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits inscrits ou non sur la Liste. Si l'expression "engagement de réduction" était applicable aux produits inscrits ou non sur la Liste, on aurait pu s'attendre à ce qu'il soit question dans le titre de cet article d'"engagements de réduction" et pas simplement d'"engagements". Cela également semblerait confirmer que l'expression "engagement de réduction" désigne cette sous-catégorie d'"engagement" qui concerne les produits inscrits sur la Liste.

7.142 Enfin, nous notons que, de l'avis des Communautés européennes, il n'y a pas de raison pour que l'article 10:3 s'applique aux produits inscrits, mais pas aux produits non inscrits sur la Liste. Nous pouvons toutefois imaginer un certain nombre de raisons pour lesquelles les rédacteurs auraient pu faire une telle distinction. En particulier, il est raisonnable de partir de l'hypothèse que l'article 10:3 attribue au Membre défendeur la charge de la preuve pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'a été accordée pour toute quantité d'un produit exportée en dépassement du niveau de son engagement de réduction parce qu'il est à craindre qu'un plaignant n'ait généralement pas accès aux renseignements nécessaires pour établir *prima facie* l'existence d'une infraction. Il devrait toutefois être plus facile, dans la plupart des cas, pour un plaignant d'établir qu'une subvention a été accordée pour des exportations d'un produit particulier, quel qu'en soit le montant – comme ce serait le cas en ce qui concerne les produits non inscrits sur la Liste, pour lesquels l'engagement au sens de l'article 3:3 vise à n'accorder aucune subvention à l'exportation figurant sur la liste de l'article 9:1 - que de démontrer qu'une subvention à l'exportation a été accordée pour une quantité d'un produit en dépassement d'un certain niveau donné.⁷⁰¹

7.143 En conclusion, nous estimons que l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture impose aux États-Unis la charge de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'a été accordée pour toute quantité d'un produit exportée en dépassement du niveau des engagements de réduction figurant dans sa Liste pour ce produit. Dans le cas des produits non inscrits sur la Liste, par contre, il incombe toujours aux Communautés européennes de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir que des subventions à l'exportation ont été accordées pour ce produit.

3. Allégation formulée au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture

7.144 Nous allons maintenant examiner l'allégation des Communautés européennes selon laquelle les États-Unis ont agi de manière incompatible avec l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture en accordant des subventions FSC excédant les engagements de réduction qu'ils avaient pris au titre de cet accord.

7.145 L'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture dispose ce qui suit:

"Sous réserve des dispositions des paragraphes 2 b) et 4 de l'article 9, un Membre n'accordera pas de subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui est des produits agricoles ou groupes de produits spécifiés dans la section II de la Partie IV de sa Liste excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires ou de quantités qui y sont spécifiés et n'accordera pas de

⁷⁰¹ Les difficultés seraient particulièrement grandes dans les cas où un certain nombre de subventions à l'exportation différentes sont accordées pour un produit faisant l'objet d'un certain niveau d'engagement autre que zéro. En pareils cas, même si le Membre plaignant connaît la quantité exportée bénéficiant de chaque subvention à l'exportation, il ne saurait pas si les différentes subventions à l'exportation sont accordées pour les mêmes exportations ou si des subventions à l'exportation différentes sont accordées pour des exportations distinctes.

commerciaux".⁷⁰⁴ En vertu de la législation des États-Unis, les activités qui doivent être réalisées par une FSC pour que les revenus puissent bénéficier des exonérations prévues par le régime FSC pour ce qui est d'une transaction concernant la publicité et la promotion des ventes, le traitement des commandes des clients et l'organisation de la livraison des biens d'exportation, le transport, l'établissement et la communication des factures pour l'étranger et la prise en charge des risques de crédit.⁷⁰⁵ Ces activités à notre avis relèvent sans conteste du sens ordinaire du terme "commercialisation". Une FSC peut naturellement remplir des fonctions additionnelles pour ce qui est de la vente de biens d'exportation à l'étranger, mais il est difficile d'imaginer une fonction qu'une FSC pourrait remplir à l'étranger en ce qui concerne des biens d'exportation et qui ne relèverait pas du concept de commercialisation.

7.155 Les subventions FSC sont accordées pour la commercialisation, mais sont-elles accordées pour "réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles"? Nous estimons que c'est le cas. À cet égard, nous relevons que, dans la pratique et en langage ordinaire, les impôts sur le revenu représentent un coût de l'activité commerciale. Du fait que les subventions FSC réduisent l'impôt sur le revenu exigible d'un exportateur pour ce qui est des activités de commercialisation, elles réduisent effectivement le coût de la commercialisation de produits agricoles.

7.156 En tout état de cause, les subventions FSC accordées pour la commercialisation de produits agricoles sont accordées pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles.

7.156 En tout état de cause, les subventions FSC accordées pour la commercialisation de produits agricoles sont accordées pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles.

Les États-Unis n'ont pas contesté l'exactitude de ces données et n'ont pas affirmé non plus qu'une situation telle que celle qui était décrite à l'article 9:2 b) de l'Accord sur l'agriculture existait. Les Communautés européennes ont donc, à notre avis, présenté des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir que les États-Unis avait exporté du blé en dépassement du niveau de leurs engagements en matière de quantités pour ces années.

7.163 Compte tenu des éléments de preuve et des arguments présentés par les Communautés européennes, il incombe aux États-Unis conformément à l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir que des subventions à l'exportation, y compris des subventions FSC, n'ont pas été accordées pour du blé exporté en dépassement du niveau de leurs engagements de réduction au cours d'aucune des années allant de 1995 à 1997. Les États-Unis n'ont toutefois présenté aucun élément de preuve concernant l'utilisation de subventions FSC pour ce qui est du blé ni pour ce qui est du volume de blé exporté sans le bénéfice de subventions à l'exportation.⁷⁰⁹ Ils n'ont donc pas présenté d'éléments de preuve et d'arguments suffisants pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'avait été accordée pour le blé qu'ils avaient exporté en dépassement du niveau de l'engagement de réduction spécifié dans leur Liste.

7.164 Les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément de preuve indiquant que les États-Unis avaient exporté une quantité de tout autre produit agricole en dépassement du niveau des engagements de réduction spécifiés dans leur Liste. De ce fait, et pour les raisons examinées dans la section VII.D.2 du rapport, le renversement de la charge de la preuve au titre de l'article 10:3 n'intervient pas pour ce qui est de ces produits, et il n'y a en conséquence aucune base sur laquelle nous fonder pour constater que des subventions à l'exportation ont été accordées pour les produits inscrits sur la Liste autres que le blé en dépassement du niveau des engagements de réduction pris par les États-Unis.

7.165 Pour les raisons exposées ci-dessus, nous constatons que les États-Unis ont accordé des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture pour le blé au cours des années allant de 1995 à 1997 en dépassement du niveau des engagements en matière de quantités spécifiés dans leur Liste, contrairement à leurs obligations au titre du premier membre de phrase de l'article 3:3 de cet accord.⁷¹⁰

⁷⁰⁹ En fait, les seuls éléments de preuve versés au dossier concernant l'utilisation de subventions FSC pour le blé indiquent qu'en 1992, 27 déclarations de revenus de FSC ont été remplies pour ce qui est des "céréales et fèves de soja". Daniel S. Holick, *Foreign Sales Corporations* (1992), tableau 1, pièce n° 12 des Communautés européennes.

⁷¹⁰ Les Communautés européennes ne soutiennent pas, pour ce qui est des produits *inscrits sur la Liste*, que la *mise à disposition* de subventions FSC - par opposition au fait d'être effectivement accordées - représente l'octroi de subventions à l'exportation énumérées à l'article 9 en dépassement des engagements de réduction des États-Unis et donne donc lieu à une infraction au premier membre de phrase de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture. Au contraire, les Communautés européennes - répondant à une question du Groupe spécial - indiquent ce qui suit:

"[é]tant donné qu'il y a des produits agricoles pour lesquels les États-Unis ont pris un engagement de niveau zéro, la mise à disposition prévue par la loi du régime FSC pour tout produit agricole (c'est-à-dire le fait que quiconque désirant exporter un produit agricole est admis à bénéficier de subventions FSC) est en soi une infraction aux articles 3 et 8."

Nous rappelons également qu'aucun des produits inscrits sur la Liste des États-Unis n'y figure à un niveau zéro. En conséquence, nous n'avons pas à nous prononcer sur cette question et nous ne le faisons pas.

c) Les subventions FSC sont-elles accordées pour les produits non inscrits sur la Liste?

7.166 En vertu du deuxième membre de phrase de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture, un Membre n'accordera pas de subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 pour

7.171 Nous relevons l'argument des États-Unis selon lequel dans plusieurs des dispositions de l'Accord sur l'agriculture concernant les subventions à l'exportation, y compris le premier membre de phrase de l'article 3:3, le libellé utilisé pourrait donner à penser que la mise à disposition d'une subvention à l'exportation ne constitue pas, en soi, une infraction aux dispositions de l'Accord sur l'agriculture.⁷¹² À une exception près, toutefois, chacune des dispositions citées par les États-Unis à l'appui de leur thèse selon laquelle la mise à disposition d'une subvention à l'exportation ne constitue pas, en soi, une infraction à l'Accord sur l'agriculture, se rapporte à l'utilisation autorisée de subventions à l'exportation dans le contexte distinct des engagements de réduction pour les produits inscrits sur la Liste.⁷¹³ La seule exception concerne la disposition anticcontournement figurant à l'article 10:1. Toutefois, cette disposition traite uniquement des subventions à l'exportation qui ne sont *pas* énumérées à l'article 9:1,

7.173 S'agissant de l'objet et du but, nous estimons que le deuxième membre de phrase de l'article 3:3 établit une p

objectif de chronologie ne se poserait pas à compter de l'exercice financier suivant (2001) qui débute le 1^{er} octobre 2000. Comme ce serait la première date applicable dans la pratique à laquelle les États-Unis pourraient mettre en œuvre notre recommandation, elle satisfait au critère "sans retard" énoncé à l'article 4.7. En conséquence, nous spécifions que les subventions FSC doivent être retirées avec effet à compter au plus tard du 1^{er} octobre 2000.
