

ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE

WT/DS108/R
8 octobre 1999

(99-4118)

Original: anglais

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

RAPPORT DU GROUPE SPÉCIAL

Le rapport du Groupe spécial *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* est distribué à tous les Membres conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends. Il est mis en distribution non restreinte le 8 octobre 1999, en application des Procédures de distribution et de mise en distribution générale des documents de l'OMC (WT/L/160/Rev.1). Il est rappelé aux Membres que, conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends, seules les parties au différend pourront faire appel du rapport d'un groupe spécial. L'appel sera limité aux questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et aux interprétations de droit données par celui-ci. Il n'y aura pas de communication *ex parte* avec le Groupe spécial ou l'Organe d'appel en ce qui concerne les questions que l'un ou l'autre examine.

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

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
I. 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 TIERCES 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) DE L'ACCORD SMC	319
1.	Aperçu des arguments des parties.....	319
2.	Ordre dans lequel les questions seront examinées	320
3.	Existence d'une subvention: exonérations prévues par le régime FSC	321
4.	Subordination aux exportations: exonérations prévues par le régime FSC	345
5.	Règles de fixation administrative des prix.....	353
6.	Conclusion	355
C.	ALLÉGATIONS FORMULÉES AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC.....	355
D.	ALLÉGATIONS FORMULÉES AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE	356
1.	Aperçu des arguments des parties.....	356
2.	L'article 10:3 et la charge de la preuve	356
3.	Allégation formulée au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture	358
4.	Allégation formulée au titre de l'article 8 de l'Accord sur l'agriculture	366
VIII.	CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS.....	366

I. INTRODUCTION

1.1 Le 18 novembre 1997, les Communautés européennes ont demandé l'ouverture de consultations avec les États-Unis conformément à l'article 4 du Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends ("Mémorandum d'accord"), à l'article XXIII:1 du GATT de 1994 et à l'article 4 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ("Accord SMC") 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")".¹

1.2 Le 4 mars 1998, les Communautés européennes ont demandé que les consultations "comprennent aussi des consultations au titre de l'article 19 de l'Accord sur l'agriculture".²

1.3 Les Communautés européennes et les États-Unis ont tenu des consultations le 17 décembre 1997 et les 10 février et 3 avril 1998, mais n'ont pas pu arriver à une solution mutuellement satisfaisante. Le 1^{er} juillet 1998, les Communautés européennes ont demandé l'établissement d'un groupe spécial conformément à l'article 6 du Mémorandum d'accord, à l'article 4 de l'Accord SMC, à l'article 19 de l'Accord sur l'agriculture et à l'article XXIII du GATT de 1994.³

1.4 À sa réunion du 22 septembre 1998, l'Organe de règlement des différends ("ORD") a établi, conformément à l'article 6 du Mémorandum d'accord, un groupe spécial doté du mandat type suivant:

"Examiner, à la lumière des dispositions pertinentes des accords visés cités par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/2, la question portée devant l'ORD par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/2; faire des constatations propres à aider l'ORD à formuler des recommandations ou à statuer sur la question, ainsi qu'il est prévu dans lesdits accords."⁴

1.5 La Barbade, le Canada et le Japon se sont réservé le droit de participer aux travaux du groupe spécial en qualité de tierces parties.

1.6 Le 9 novembre 1998, les parties au différend sont convenues que le Groupe spécial aurait la composition suivante:

Président: M. Crawford Falconer

Membres: M. Didier Chambovey

M. Seung Wha Chang

1.7 Le Groupe spécial a tenu des réunions avec les parties les 9 et 10 février et le 16 mars 1999. Il a tenu une réunion avec les tierces parties le 10 février 1999.

¹ Voir la demande d'ouverture de consultations présentée par les Communautés européennes, WT/DS108/1 (28 novembre 1997).

² WT/DS108/1/Add.1 (12 mars 1998).

³ WT/DS108/2 (9 juillet 1998).

⁴ WT/DS108/3 (11 novembre 1998).

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 qu'une FSC, autre qu'une petite FSC, soit considérée comme ayant des recettes brutes d'exportation pour l'année d'imposition, sa gestion pendant cette année doit être assurée hors des États-Unis et elle ne peut tirer des recettes brutes d'exportation de n'importe quelle transaction que si les processus économiques pour ce qui concerne cette transaction se déroulent en dehors des États-Unis.⁷

2.3 Une partie des "revenus réalisés à l'exportation" est réputée être des "revenus de source étrangère n'ayant pas de lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis

⁵ On trouve à l'article 927 a) 2) du Code des impôts certaines exceptions à cette définition des biens d'exportation, à savoir: a) biens mis en location-vente ou loués par une FSC destinés à être utilisés par n'importe quel membre d'un groupe contrôlé de sociétés dont cette FSC est membre; b) brevets, inventions, modèles, dessins, formules ou procédés brevetés ou non, droits d'auteur (à l'exclusion des films, cassettes, disques ou reproductions similaires, et à l'exclusion des logiciels d'ordinateurs (brevetés ou non) destinés à des fins commerciales ou domestiques), image de marque, marques de fabrique ou de commerce, franchises ou autres biens similaires; c) pétrole ou gaz (ou tout produit primaire dérivé); d) produits dont l'exportation est prohibée ou restreinte afin de mettre en application la politique définie au paragraphe 2 c) de l'article 3 de la Loi de 1979 sur l'administration des exportations (relative à la protection de l'économie nationale); et e) tous bois résineux non travaillés. Aux fins de l'alinéa e), l'expression "bois non travaillés" s'entend des grumes, billes équarries ou bois sous formes similaires.

⁶ Article 922 a) du Code des impôts.

⁷ Article 924 b) du Code des impôts.

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 Les deux autres méthodes sont celles des règles de "fixation administrative des prix" que les FSC et leurs maisons mères sont autorisées à appliquer pour se répartir les revenus entre elles.¹⁴

2.6 La première règle de fixation administrative des prix attribue à la FSC 23 pour cent du total des revenus imposables combinés (en d'autres termes, les revenus nets réalisés ensemble par le fournisseur apparenté et la FSC) provenant de la vente de biens d'exportation par la FSC, et les 77 pour cent restants à son fournisseur apparenté. Cette règle dispose en outre que 15/23^{ème} (environ 65 pour cent) des revenus réalisés à l'exportation par la FSC sont exonérés d'impôt aux États-Unis.¹⁵ Par conséquent, elle prévoit une exonération pour 15 pour cent (23 pour cent x 15/23^{ème}) du total des revenus imposables combinés réalisés dans la transaction.

2.7 La seconde règle de fixation administrative des prix autorise la FSC à considérer 1,83 pour cent du total des recettes brutes d'exportation provenant de la vente de biens d'exportation comme des revenus de source étrangère, à concurrence du double de la quotité imputable à la FSC selon la méthode des revenus imposables combinés, c'est-à-dire 46 pour cent du total des revenus (nets) combinés réalisés dans les transactions effectuées par la FSC.¹⁶ Cette règle dispose en outre

⁸ Ces revenus sont en général exonérés d'impôt en vertu de l'article 882 du Code des impôts s'ils sont réalisés par une société domiciliée hors des États-Unis.

⁹ Voir l'article 923 a) du Code des impôts.

¹⁰ Voir l'articles 926 a) et 245 c) du Code des impôts.

¹¹ Voir l'article 923 a) 4) du Code des impôts.

¹² Voir l'article 245 c) 2) B) du Code des impôts.

¹³ Pièce n° 1 des Communautés européennes.

¹⁴ Voir l'article 925 a) 1) et 2) du Code des impôts.

¹⁵ Voir les articles 923 a) 3) et 291 a) 4) du Code des impôts.

¹⁶ Voir l'article 925 d) du Code des impôts.

que 15/23^{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 pour cent x 15/23^{ème}) du total des revenus imposables combinés réalisés dans la transaction. La quotité exonérée n'atteint cependant 30 pour cent que dans des circonstances limitées. En effet, comme le plafond dans le cas de la méthode des recettes brutes est lié à celui qui est applicable dans le cas de la méthode des revenus (nets) imposables combinés, il n'est mathématiquement possible de bénéficier de l'exonération intégrale pour les 30 pour cent que si la marge bénéficiaire sur une transaction est de 4 pour cent ou moins. Si la marge bénéficiaire est de 8 pour cent ou plus, la quotité exonérée selon la méthode des recettes brutes n'est pas supérieure à 15 pour cent quelles que soient les circonstances.

2.8 Une FSC doit soit se charger elle-même des processus économiques spécifiques liés à la transaction à l'exportation considérée, soit payer pour que quelqu'un d'autre s'en charge. Réglementairement, pour pouvoir bénéficier de l'exonération d'impôt partielle, une FSC qui applique les règles de fixation administrative des prix doit réaliser la *totalité* des activités de distribution afférentes à la transaction à l'exportation, les sous-traiter ou payer pour qu'elles soient réalisées.¹⁷ Ces activités comprennent le démarchage (autre que par la publicité), la négociation ou l'établissement du contrat pour la transaction à l'exportation considérée de la FSC. Au moins une de ces trois activités importantes doit être réalisée en dehors des États-Unis. En outre, la FSC doit se charger de la totalité des activités de distribution indiquées ci-après, qui doivent également être réalisées principalement en dehors des États-Unis:

- a) publicité et promotion des ventes;
- b) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison;
- c) transport jusqu'au client des marchandises entrant dans la transaction;
- d) établissement et communication de la facture finale ou du bordereau, ainsi que de la quittance; et
- e) prise en charge du risque de crédit.¹⁸

III. CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES

A. CONSTATATIONS DE DROIT

3.1 Les **Communautés européennes** demandent au Groupe spécial de faire les constatations de droit suivantes, à savoir:

3.2 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:

- a) l'article 3.1 a) de l'Accord SMC en accordant des subventions subordonnées, en droit, aux résultats à l'exportation;
- b) l'article 3.1 b) de l'Accord SMC en accordant des subventions subordonnées, en droit, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés; et

¹⁷ Voir l'article 925 c) du Code des impôts.

¹⁸ Voir l'article 924 d) et e) du Code des impôts.

- 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 des prix qui leur sont applicables n'enfreignent:

- a) l'article 3.1 a) de l'Accord SMC;
- b) l'article 3.1 b) de l'Accord SMC; ou
- 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; et
- d) que ni l'exonération d'impôt dont bénéficient les FSC ni les règles de fixation administrative des prix qui leur sont applicables n'annulent ni ne compromettent des avantages qui résultent pour les Communautés européennes de l'Accord SMC ou de l'Accord sur l'agriculture.

B. RECOMMANDATIONS

3.4 Dans leur première communication orale et dans leur deuxième communication écrite, les **Communautés européennes** demandent au Groupe spécial de recommander que les États-Unis suppriment les deux subventions accordées aux FSC avant le début du prochain exercice fiscal (exercice financier 2000).

3.5 Les **États-Unis** soutiennent qu'il est prématuré de traiter des questions de mise en œuvre, point qui pourrait être abordé, si nécessaire, pendant le processus de réexamen intérimaire. Ils soutiennent en outre que l'échéance suggérée par les Communautés européennes n'est pas appropriée ni réaliste.

3.6 Dans leur deuxième communication orale au Groupe spécial, les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de recommander que les États-Unis suppriment les deux subventions accordées aux FSC pour le 1^{er} octobre 1999 s'il n'y a pas appel et, en tout état de cause, avant le 1^{er} octobre 2000 (début de son exercice financier 2001).

IV. PRINCIPAUX ARGUMENTS DES PARTIES

A. EXCEPTIONS PRÉLIMINAIRES

4.1 Dans leur demande de constatations préliminaires, les **États-Unis** demandent que le Groupe spécial:

- 1) rejette les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC, au motif que celles-ci 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, 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 Mémoire 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 Mémoire 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 fausse 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 au Code des subventions issu du Tokyo Round et pour laquelle il ne semble pas y avoir de disposition comparable dans le système de l'OMC - est directement applicable au différend technique dont est saisi ce groupe spécial. Non seulement les détails subtils des dispositions fiscales en cause en l'espèce sont complexes, mais les implications qu'une décision finale sur le fond prise par le Groupe spécial pourrait avoir sur les divers systèmes fiscaux des Membres de l'OMC, qui sont au nombre de plus de 130, pourraient être d'une portée considérable. Les questions d'une telle importance méritent de faire l'objet d'une attention soutenue dans des cadres spécialisés.

4.16 S'agissant des questions de procédure en l'espèce, la disposition de la note de bas de page 59 qui renvoie les Membres à d'autres cadres possibles renforce l'importance de consultations détaillées, portant sur le fond. Si l'Accord SMC va jusqu'à demander instamment aux Membres de soulever ces questions des cadres plus spécialisés, cette disposition, même si ce groupe spécial devait la juger non impérative, fait clairement ressortir l'importance qu'il y a à respecter les dispositions procédurales destinées à conduire à des consultations détaillées et menées en pleine connaissance de cause avant de demander à un groupe spécial de statuer sur la question sur le fond.

4.17 Pour toutes ces raisons, les États-Unis considèrent que ce groupe spécial devrait en l'espèce refuser de se prononcer sur le fond à ce stade. Les manquements aux règles de procédure de la part des Communautés européennes ont empêché en l'occurrence la tenue de consultations utiles. C'est seulement maintenant qu'on en arrive aux vraies questions. Les allégations factuelles et les demandes reconventionnelles n'ont pas encore été étudiées ni conciliées, et il n'y a pas eu de dialogue utile entre les parties au sujet des implications des questions soulevées en l'espèce pour les systèmes fiscaux mondiaux et territoriaux. Les États-Unis demandent donc instamment, en premier lieu, que la plainte soit rejetée afin de permettre aux parties de régler tout d'abord les questions soulevées, comme l'exige la note de bas de page 59, dans le cadre de mécanismes et de textes réglementaires en matière d'imposition, bilatéraux ou multilatéraux. À titre subsidiaire, ils demandent instamment que la plainte soit rejetée afin qu'un groupe spécial de l'OMC ne soit appelé à se prononcer sur le fond du présent différend, s'il n'est pas réglé autrement, qu'après qu'il aura été satisfait aux prescriptions procédurales destinées à faciliter la tenue de consultations utiles.

²¹ *États-Unis - Institution de droits antidumping à l'importation de produits creux en acier inoxydable en provenance de Suède*, ADP/47, rapport du Groupe spécial publié le 20 août 1990 (non adopté), paragraphe 5.20, dans lequel le Groupe spécial, se référant aux termes "sera normalement" qui sont employés à l'article 5:1 du Code antidumping issu du Tokyo Round en ce qui concerne la prescription "en son nom", a indiqué que "[l]a clarté des termes dans lesquels cette disposition était rédigée, et en particulier l'emploi du mot "sera", indiquait qu'il s'agissait là d'une condition de procédure essentielle pour que l'ouverture d'une enquête soit conforme à l'accord".

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

Les États-Unis font valoir ce qui suit:

4.18 Lorsqu'elles ont présenté leur demande de consultations dans le présent différend, les Communautés européennes n'ont pas fourni un "exposé des éléments de preuve disponibles", comme l'exige l'article 4.2 de l'Accord SMC. Par conséquent, les allégations qu'elles ont formulées au titre de l'article 3 dudit accord ne sont pas soumises à bon droit au Groupe spécial et devraient être rejetées.

4.19 Les règles générales régissant les demandes de consultations dans le cadre de la procédure de règlement des différends figurent à l'article 4:4 du Mémoire d'accord, qui dispose ce qui suit:

"Toutes les demandes de consultations de ce type seront notifiées à l'ORD et aux Conseils et Comités compétents par le Membre qui demande l'ouverture de consultations. Toute demande de consultations sera déposée par écrit et motivée; elle comprendra une indication des mesures en cause et du fondement juridique de la plainte."

4.20 Ainsi, conformément à l'article 4:4, une demande de consultations valable doit satisfaire aux prescriptions ci-après:

- 1) La demande doit être notifiée à l'ORD et aux Conseils et Comités compétents par le Membre qui demande l'ouverture de consultations.
- 2) La demande doit être déposée par écrit.
- 3) La demande doit comprendre une indication des mesures en cause.
- 4) La demande doit comprendre une indication du fondement juridique de la plainte.

Ces quatre prescriptions n'entrent pas en ligne de compte en l'occurrence.

4.21 Toutefois, l'article 4.2 de l'Accord SMC ajoute une cinquième prescription dans le cas de demandes de consultations concernant des subventions prohibées alléguées, prescription à laquelle les Communautés européennes n'ont pas satisfait. Précisément, l'article 4.2 dispose ce qui suit: "Toute demande de consultations au titre du paragraphe 1 *comportera* [shall dans le texte anglais] un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question." (pas d'italique dans l'original)

4.22 Les Communautés européennes ont invoqué l'article 4 de l'Accord SMC à l'appui à la fois de leur demande de consultations et de leur demande d'établissement d'un groupe spécial pour ce qui concerne l'Accord SMC. En conséquence, l'obligation d'inclure un "exposé des éléments de preuve disponibles" conformément à l'article 4.2 est *impérative*, comme les auteurs de cet accord l'ont fait ressortir clairement en employant le terme "shall" dans le texte anglais (le futur dans la version française).²² D'après les termes de l'article 4.2, toute demande de consultations au titre de l'article 4.1 doit donc comporter un exposé des éléments de preuve disponibles.

²² Une telle interprétation attribuée à l'article 4.2 le sens ordinaire de ses termes dans leur contexte, conformément aux principes coutumiers d'interprétation des traités qui sont énoncés à l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*. Voir, par exemple, *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 13.

4.23 Ainsi qu'il a été noté, la prescription énoncée à l'article 4.2, selon laquelle toute demande doit comporter un exposé des éléments de preuve disponibles, vaut pour la présente procédure. Conformément à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord, l'article 4.2 est considéré comme étant une règle ou procédure spéciale ou additionnelle. De ce fait, conformément à la première phrase de l'article 1:2 du Mémoire d'accord, les prescriptions relatives aux demandes de consultations qui figurent à l'article 4:4 du Mémoire d'accord "s'appliquent sous réserve" des prescriptions énoncées à l'article 4.2 de l'Accord SMC. Par conséquent, une demande de consultations qui est conforme aux dispositions de l'article 4:4 du Mémoire d'accord, mais qui ne comporte pas un exposé des éléments de preuve disponibles, comme l'exige l'article 4.2 de l'Accord SMC, est une demande qui n'est pas présentée en bonne et due forme.²³

4.24 Dans sa décision récente dans l'affaire *Guatemala – Ciment*, l'Organe d'appel a donné une interprétation du rapport entre les dispositions générales du Mémoire d'accord et les "règles et procédures spéciales ou additionnelles" énumérées à l'Appendice 2. L'Organe d'appel a indiqué ce qui suit:

"[c]es règles et procédures spéciales ou additionnelles "prévaudront" sur les dispositions du Mémoire d'accord "[d]ans la mesure où il y a une *différence* entre" les deux séries de dispositions. (pas d'italique dans l'original) En conséquence, s'il n'y a pas de "différence", les règles et procédures du Mémoire d'accord s'appliquent alors *conjointement* aux dispositions spéciales ou additionnelles de l'accord visé."²⁴

4.25 Étant donné qu'il ajoute des précisions par rapport à l'article 4:4 du Mémoire d'accord et qu'il est par ailleurs compatible avec lui, l'article 4.2 de l'Accord SMC doit être lu conjointement avec l'article 4:4. Considérées ensemble, ces deux dispositions établissent les prescriptions relatives aux demandes de consultations en ce qui concerne les allégations au titre de l'article 3 de l'Accord SMC. Ces prescriptions sont impératives et devraient être respectées dans le présent différend.

4.26 Conformément à la pratique qui est désormais bien établie, les dispositions des divers Accords de l'OMC doivent être interprétées en conformité avec l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, dont le paragraphe 1 dispose ce qui suit: "Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but." Si l'on applique l'article 31 1) de la *Convention de Vienne* à l'article 4.2 de l'Accord SMC, il apparaît que la demande de consultations des Communautés européennes ne satisfait pas aux prescriptions de l'article 4.2.

4.27 Le sens ordinaire de l'expression "éléments de preuve" est le suivant: "Faits ou témoignage étayant une conclusion, une déclaration ou une croyance."²⁵ Par conséquent, suivant son sens ordinaire et tel qu'il est appliqué au présent différend, l'article 4.2 faisait obligation aux Communautés européennes d'inclure dans leur demande de consultations un exposé des *faits* disponibles sur la base desquels on puisse conclure que le régime FSC constitue une subvention prohibée. Les Communautés européennes étaient tenues de faire plus qu'affirmer simplement la conclusion finale.

²³ Cette conclusion est renforcée par l'article 30 de l'Accord SMC, qui stipule que les dispositions du Mémoire d'accord "s'appliqueront aux *consultations* et au règlement des différends dans le cadre du présent accord, *sauf disposition contraire expresse de ces derniers*". (pas d'italique dans l'original)

²⁴ *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)

²⁵ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

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 prescriptions du présent paragraphe." (non souligné dans l'original)

4.30 Il ressort clairement de la deuxième phrase de l'article 11.2 que les auteurs de l'Accord SMC ont pris soin de faire une distinction entre "affirmation" et "éléments de preuve".

4.31 Rien dans la demande de consultations initiale des Communautés européennes n'est même présenté comme étant un exposé des *éléments de preuve* disponibles.²⁷ De fait, la partie pertinente de cette demande contient simplement une affirmation juridique péremptoire, se bornant à citer les dispositions de l'Accord SMC sur lesquelles les Communautés européennes se fondent. Ainsi qu'il a été démontré plus haut, des *affirmations* ne sont pas des *éléments de preuve*. En conséquence, la demande des Communautés européennes ne satisfaisait pas aux prescriptions de l'article 4.2.

4.32 De même, la deuxième demande de consultations avec les États-Unis présentée par les Communautés européennes ne contenait pas un exposé des éléments de preuve disponibles. De fait, cette deuxième demande visait simplement à ce que les consultations en cours comprennent aussi des consultations au titre de l'article 19 de l'Accord sur l'agriculture.²⁸ Cette deuxième demande ne faisait pas référence aux allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC, ni ne les modifiait, et, par conséquent, elle ne remédiait pas au vice que comportait leur demande de consultations initiale.

4.33 En bref, les deux demandes de consultations présentées en l'espèce par les Communautés européennes ne contiennent aucun renseignement quant aux éléments de preuve dont disposent les Communautés européennes au sujet de l'existence et de la nature de la subvention alléguée en question. Par conséquent, les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC ne sont pas conformes aux prescriptions de l'article 4.2 de cet accord.

4.34 Eu égard à la prescription impérative énoncée à l'article 4.2 de l'Accord SMC et au fait que les Communautés européennes ne s'y sont pas conformées, le Groupe spécial devrait rejeter les allégations de celles-ci faisant état de subventions prohibées. Dans le cas contraire, l'article 4.2 serait sans effets, ce qui, comme l'Organe d'appel l'a indiqué à plusieurs reprises, n'est pas acceptable au regard des règles applicables en matière d'interprétation des traités.²⁹

²⁶ *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 17, dans lequel l'Organe d'appel interprétait l'article 32.3 de l'Accord SMC conjointement avec les articles 10 et 32.1 de cet accord.

²⁷ WT/DS108/1.

²⁸ WT/DS108/1/Add.1.

²⁹ Voir, par exemple, *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*, WT/DS2/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mai 1996, page 26 ("Un interprète n'est pas libre d'adopter une interprétation qui aurait pour résultat de rendre redondants ou inutiles des clauses ou des paragraphes entiers d'un traité.").

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 preuve des Communautés européennes pendant les consultations, et, en conséquence, les consultations entre les Communautés européennes et eux-mêmes auraient pu aboutir à un règlement mutuellement acceptable du différend.

4.42 Ne pas rejeter les allégations des Communautés européennes pour ce qui concerne l'Accord SMC permettrait, en fait, aux Communautés européennes (ou à tout autre Membre de l'OMC) de ne pas tenir compte de l'article 4.2 en toute impunité. Cela aurait pour résultat de rendre redondant ou inutile l'article 4.2, ce qui, ainsi qu'il a été noté plus haut, est contraire aux principes fondamentaux du droit international public.

4.43 Étant donné que la demande de consultations des Communautés européennes ne comportait pas un exposé des éléments de preuve disponibles, comme l'exige l'article 4.2 de l'Accord SMC, le Groupe spécial devait rejeter les allégations que les Communautés européennes ont formulées au titre de l'article 3 de cet accord.

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

4.44 Les États-Unis ne semblent pas faire valoir que l'article 4.2 de l'Accord SMC exige qu'un exposé des éléments de preuve disponibles fasse l'objet d'un *document distinct*. Ils ne peuvent pas non plus faire valoir qu'il doit y avoir, dans toute demande de consultations au titre de l'article 4 de l'Accord SMC (ou, en fait, de l'article 7 dudit accord dont le paragraphe 2 contient une disposition analogue à l'article 4.2) une *section distincte* où figureraient les termes "éléments de preuve disponibles". Aucun des termes employés à l'article 4.2 de l'Accord SMC ne l'exige. La pratique suivie en vertu de l'article 4.2 de cet accord, ainsi que les demandes de consultations présentées par les États-Unis, le corroborent. Les Communautés européennes renvoient le Groupe spécial à la demande de consultations présentée par les États-Unis dans les affaires *Brésil - Mesures affectant le commerce et les investissements dans le secteur automobile*³³; *Indonésie - Certaines mesures affectant l'industrie automobile*³⁴; *Australie - Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles*³⁵; *Canada - Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers*³⁶; *Communautés européennes - Mesures visant l'exportation de fromages fondus*³⁷;

³² *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, paragraphe 94.

³³ Il y avait deux demandes. Voir les documents WT/DS52/1-G/L/99-G/SCM/D5/1-G/TRIMS/D/2 (14 août 1996) et WT/DS65/1-G/L/139-G/SCM/D10/1-G/TRIMS/D/6 (17 janvier 1997).

³⁴ Document WT/DS59/1-G/L/117-G/TRIMS/D/5-G/SCM/D8/1-IP/D/6 (15 octobre 1996).

³⁵ Il y avait deux demandes. Voir les documents WT/DS106/1-G/SCM/D17/1 et WT/DS126/1-G/SCM/D20/1.

³⁶ WT/DS103/1-G/L/192-G/AG/GEN/12-G/SCM/D15/1-G/LIC/D/13 (13 octobre 1997).

³⁷ WT/DS104/1.

*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 Mémorandum 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 erreur manifeste. Ils font mention de l'allégation juridique ("l'affirmation juridique péremptoire") comme étant la partie pertinente de la demande de consultations. Les faits auxquels les Communautés européennes font référence sont indiqués avant l'allégation juridique dans la première partie de leur demande de consultations.

³⁸ WT/DS127/1.

³⁹ WT/DS128/1.

⁴⁰ WT/DS129/1.

⁴¹ WT/DS130/1.

⁴² WT/DS131/1.

⁴³ WT/DS126/1-G/SCM/D20/1.

4.49 Les faits de la cause dans le cas d'espèce sont la loi des États-Unis, et la demande de consultations des Communautés européennes y faisait bel et bien référence car c'était les éléments de preuve disponibles. Les États-Unis sont censés connaître leur propre loi et ils ne prétendent pas, semble-t-il, que les Communautés européennes auraient dû reprendre le texte de la loi dans leur demande.

4.50 La façon de procéder des Communautés européennes en l'occurrence, qui consiste à faire mention des dispositions juridiques dans la demande de consultations sans entrer dans le détail, a également été adoptée par les États-Unis dans leur demande de consultations au titre de l'article 4 de l'Accord SMC.

4.51 Ne tenant pas compte du fait que les Communautés européennes ont bien fait référence aux éléments de preuve disponibles, les États-Unis poursuivent leur raisonnement fallacieux en invoquant l'article 11.2 de l'Accord SMC. Ils se fondent sur la distinction qui y est faite entre des "éléments de preuve suffisants" et une "simple affirmation" et laissent entendre que les Communautés européennes ont simplement indiqué leur conclusion, à savoir que le régime FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée, et n'ont pas fourni d'éléments de preuve.

4.52 Cet argument est erroné pour un certain nombre de raisons. Les États-Unis s'efforcent de justifier la référence qu'ils ont faite à l'article 11.2 de l'Accord SMC en tant que faisant partie du *contexte* de l'article 4.2 de cet accord au sens de l'article 31 2) de la *Convention de Vienne*. Les Communautés européennes doutent que l'article 11.2 de l'Accord SMC, qui figure dans la Partie V de l'Accord relative aux procédures en matière de droits compensateurs, puisse être considéré comme faisant partie du contexte de l'article 4.2, qui se trouve dans la Partie II traitant des subventions prohibées.⁴⁴

4.53 Les Parties II et V de l'Accord SMC prévoient des procédures et des voies de recours très différentes. C'est particulièrement évident s'agissant des articles 4.2 et 11.2 de l'Accord. L'article 4.2 traite des consultations entre États au sujet de subventions prohibées, et l'article 11.2 des éléments de preuve que les plaignants doivent présenter aux autorités nationales compétentes afin de justifier l'ouverture d'une enquête en matière de droits compensateurs. Il n'y a pas lieu de comparer les prescriptions relatives à la tenue de consultations entre les Membres de l'OMC et celles concernant l'ouverture d'une enquête en matière de droits compensateurs.

4.54 L'article 11.2 fait obligation aux requérants de fournir des "éléments de preuve suffisants" de l'existence d'un ensemble de faits. L'objet de la disposition indiquant qu'"une simple affirmation, non étayée par des éléments de preuve pertinents, ne pourra pas être jugée suffisante pour satisfaire aux prescriptions du présent paragraphe" est simplement de préciser que, dans les affaires en matière de droits compensateurs, les requérants doivent joindre des preuves documentaires en annexe à leurs affirmations.

4.55 De fait, la phrase citée explique ce qu'il faut entendre par "suffisants" aux fins de l'article 11.2, et non ce que sont les "éléments de preuve". L'article 4.2 fait référence non pas à des "éléments de preuve suffisants", mais à des "éléments de preuve disponibles".

4.56 Les contextes différents des articles 4 et 11 font également ressortir clairement que l'"exposé des éléments de preuve disponibles" que doit comporter une demande de consultations au sens de l'article 4.2 renvoie à une *description du problème*, alors que les "éléments de preuve suffisants" que

⁴⁴ Voir *Oppenheim's International Law*, 9^{ème} édition (1996), Volume 1 page 1273, note de bas de page 12, où il est indiqué que "le contexte est le traité dans son ensemble ... à moins que la partie du traité considérée ne constitue un tout".

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: Les consultations ont lieu ... uniquement entre les parties. L'ORD n'intervient pas; aucun groupe spécial n'intervient et les consultations ont lieu en l'absence du Secrétariat ... Si une solution convenue d'un commun accord est préférable, dans certains cas, il n'est pas possible aux parties de parvenir à une telle solution. En pareil cas, nous estimons qu'un groupe spécial a seulement pour fonction de s'assurer que des consultations, si elles sont nécessaires, ont en fait eu lieu ...⁴⁷

Cela ne veut pas dire que nous jugeons les consultations sans importance. Bien au contraire, les consultations sont une partie essentielle et intégrante du Mémoire d'accord. Mais nous ne sommes pas chargés d'examiner l'adéquation du processus de consultations qui a eu lieu entre les parties et nous refusons de le faire en l'espèce."

4.60 Cela ne rend pas l'article 4.2 de l'Accord SMC "sans effets", comme l'ont fait valoir les États-Unis au paragraphe 34 de leur demande, pas plus que les principes susmentionnés établis lors d'affaires antérieures relevant du Mémoire d'accord ne rendent "sans effets" l'article 4:5 dudit mémorandum d'accord.

⁴⁵ Rapports du Groupe spécial *Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes*, WT/DS27/ECU, WT/DS27/GTM, WT/DS27/HND, WT/DS27/MEX, 1997, paragraphe 7.19.

⁴⁶ Rapports WT/DS75/R et WT/DS84/R (31 juillet 1998) confirmés par l'Organe d'appel dans ses rapports WT/DS75/AB/R et WT/DS84/AB/R (18 janvier 1999).

⁴⁷ La note de bas de page du rapport du Groupe spécial (343) renvoie au paragraphe 7.19 du rapport du Groupe spécial *Bananes III*.

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

⁵¹ Par exemple, le document reproduit dans la pièce n° 6 des Communautés européennes a été publié en 1985.

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 lesquels se fondaient les États-Unis, à savoir des traductions non officielles de la législation prévoyant les mesures en question et des descriptions des mesures provenant de source secondaire. Il n'y a dans la demande de consultations des Communautés européennes concernant le régime FSC aucune indication séparée de ce genre de mesure et des éléments de preuve.

4.73 En outre, même à supposer que la manière dont les Communautés européennes qualifient ces exemples soit exacte, ils ne constituent pas une "pratique ultérieurement suivie", au sens de l'article 31 3) b) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, qui permette au Groupe spécial de ne pas tenir compte des termes mêmes de l'article 4.2 qui exige qu'une demande de consultations comporte un exposé des éléments de preuve disponibles.

4.74 Dans leur communication du 25 janvier, les Communautés européennes se livrent également à une analyse de l'article 11.2 de l'Accord SMC, qui les amène à conclure que l'article 4.2 ne fait pas obligations aux Membres de joindre en annexe à leurs demandes de consultations des preuves documentaires. Cette analyse est à la fois sans objet et inexacte. Elle est sans objet parce que les États-Unis n'ont pas prétendu que les Communautés européennes étaient tenues de joindre en annexe à leur demande de consultations des preuves documentaires – l'article 4.2 exige simplement un "exposé" des éléments de preuve disponibles. Au contraire, ce que les États-Unis ont effectivement fait valoir dans leur communication du 4 décembre 1998 est que le sens ordinaire de l'expression "éléments de preuve" – ce que les Communautés européennes n'ont pas contesté – est "faits ou témoignage étayant une conclusion, une déclaration ou une croyance", et que l'affirmation d'une conclusion – qui est tout ce que la demande de consultations des Communautés européennes contenait – ne peut constituer un "exposé des éléments de preuve disponibles" au sens de l'article 4.2. Les États-Unis ont ensuite cité l'article 11.2 uniquement en tant qu'élément contextuel à l'appui du sens ordinaire des termes "éléments de preuve" et de la simple thèse selon laquelle les auteurs de l'Accord SMC étaient conscients de la différence qu'il y avait entre une "affirmation" et des "éléments de preuve".

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 européennes revient purement et simplement à affirmer que, puisqu'elles ont indiqué la législation FSC et fait référence à des "mesures connexes" non spécifiées comme étant les mesures incriminées, comme elles étaient tenues de le faire en vertu de l'article 4:4 du Mémoire d'accord, les États-Unis auraient dû savoir que cette indication constituait également l'"exposé des éléments de preuve disponibles" requis aux termes de l'article 4.2 de l'Accord SMC. Pour l'essentiel, les Communautés européennes affirment que les États-Unis auraient dû savoir qu'une référence faite à la législation FSC comme étant la mesure incriminée constituait son exposé des éléments de preuve disponibles, parce qu'ils auraient dû considérer, comme elles, que cette législation constitue, à première vue, une subvention prohibée. À l'évidence, une interprétation de l'article 4.2 qui exige qu'un Membre défendeur accepte la qualification par le plaignant de la mesure incriminée comme étant une subvention prohibée ne peut être correcte.

4.77 De l'avis des États-Unis, tout cela n'est rien de plus qu'un argument avancé *a posteriori* afin de dissimuler le fait que les Communautés européennes ont purement et simplement ignoré l'article 4.2. Si les "éléments de preuve disponibles" se limitaient véritablement à la législation FSC, les Communautés européennes auraient pu présenter un "exposé" à cet effet. Elles ne l'ont pas fait et soutiennent maintenant pour l'essentiel que les États-Unis auraient dû savoir qu'elles se fondaient uniquement sur les dispositions réglementaires relatives aux FSC comme éléments de preuve. Or, aux termes de l'article 4.2, les Communautés européennes étaient tenues de présenter un exposé, et de façon suffisamment claire pour que les États-Unis n'aient pas à deviner quels étaient les éléments de preuve sur lesquels elles se fondaient. En outre, leurs arguments ne traitent jamais de la question de savoir ce qui constituait l'exposé des éléments de preuve disponibles s'agissant "des mesures connexes" qui n'ont toujours pas été spécifiées.

4.78 De plus, il ressort tout à fait clairement de la première communication des Communautés européennes que les éléments de preuve dont elles disposaient consistaient en beaucoup plus que la législation FSC. Les Communautés européennes voudraient que ce groupe spécial croit, par exemple, qu'elles n'ont découvert les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, sur lesquels elles se fondent abondamment, qu'*après* avoir présenté leur demande de consultations.

4.79 Bien qu'elles allèguent qu'elles ont agi en conformité avec l'article 4.2, les Communautés européennes font ensuite valoir, ce qui est singulier, qu'il ne devrait pas leur être fait grief de leur infraction parce que les États-Unis n'ont pas signalé à leur attention, pendant les consultations, le fait qu'elles ne s'étaient pas conformées à leurs obligations. Aucune disposition du Mémoire d'accord ou de l'Accord SMC ne fait obligation à une partie défenderesse d'indiquer à l'intention de la partie plaignante les procédures auxquelles celle-ci doit se conformer. Au contraire, c'est à chaque partie qu'il incombe de s'acquitter de ses propres obligations, d'autant qu'elles sont clairement établies dans le texte de l'Accord pertinent de l'OMC.

4.80 Les Communautés européennes font aussi valoir que le Groupe spécial ne devrait pas être préoccupé si les Communautés européennes ne se sont pas conformées à une règle impérative relative aux demandes de consultations parce que les groupes spéciaux ne devraient pas se préoccuper de

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 cohérence des arguments des Communautés européennes. Par exemple, la communication du 25 janvier des Communautés européennes contient de nombreuses indications laissant entendre que les consultations suppléaient de manière adéquate à l'exposé des éléments de preuve disponibles qui faisait défaut dans leur demande de consultations. Or, dans cette même communication, les Communautés européennes font observer au Groupe spécial qu'il ne peut pas se préoccuper de ce qui était ressorti lors des consultations.

4.82 Enfin, les Communautés européennes affirment que le respect des dispositions de l'article 4.2 ne peut pas être assuré par des groupes spéciaux chargés du règlement de différends. En fait, elles font valoir que l'article 4.2 est soit d'application automatique soit pas applicable du tout. Selon les Communautés européennes, le pays auquel est adressée une demande de consultations viciée doit insister pour que lui soit fourni un exposé des éléments de preuve disponibles ou refuser de participer aux consultations. Non seulement cet argument déplace indûment la charge d'assurer qu'une partie plaignante se conforme aux obligations procédurales qu'elle a contractées dans le cadre de l'OMC en la faisant supporter par la partie défenderesse, mais il ne tient pas non plus compte du fait qu'il est peu probable que refuser de participer aux consultations incite la partie plaignante à indiquer ses éléments de preuve. En effet, le fait qu'une partie défenderesse ne participe pas aux consultations permet simplement à la partie plaignante de demander immédiatement l'établissement d'un groupe spécial, comme le prévoit expressément l'article 4:3 du Mémoire d'accord. Et, selon les Communautés européennes, une fois établi, le groupe spécial n'a pas compétence pour tenir compte du fait que la partie plaignante ne s'est pas conformée à l'article 4.2.

4.83 De l'avis des États-Unis, la même logique qui veut que les groupes spéciaux examinent minutieusement les demandes d'établissement de groupes spéciaux exige qu'ils en fassent de même pour les demandes de consultations. Étant donné la règle du "consensus inverse" que prévoit le système de règlement des différends de l'OMC, un groupe spécial est établi automatiquement indépendamment de la question de savoir si un plaignant s'est conformé aux procédures de l'OMC dans le processus aboutissant à l'établissement du groupe spécial. Cela a conduit l'Organe d'appel dans l'affaire des *Bananes*, à conclure, au paragraphe 142 de son rapport, qu'"il incombe au groupe spécial d'examiner très soigneusement [la demande d'établissement d'un groupe spécial] pour s'assurer qu'elle est conforme aussi bien à la lettre qu'à l'esprit de l'article 6:2 du Mémoire d'accord". La même logique veut également que le groupe spécial examine minutieusement les demandes de consultations.

4.84 En fait, si l'on pousse à l'extrême la logique des Communautés européennes, un plaignant pourrait présenter une demande orale de consultations qui n'indique pas de mesure ni d'accord (par exemple, "Je veux entrer en consultations avec vous"), et le Membre défendeur ou un groupe spécial ne peut rien y faire. Le Membre défendeur peut refuser d'entrer en consultations, mais cela offre simplement au plaignant la possibilité d'obtenir qu'un groupe spécial soit établi le plus tôt possible.

Une fois qu'il est établi, il n'y a rien, selon les Communautés européennes, que le groupe spécial puisse faire en ce qui concerne la demande de consultations qui présente un vice.

4.85 Les États-Unis soutiennent qu'il n'y a, que ce soit dans le Mémoire d'accord ou dans l'Accord SMC, aucune disposition qui aille dans ce sens. Dans le contexte de la présente affaire, la demande de consultations des Communautés européennes n'était pas conforme à l'article 4.2 de l'Accord SMC, et ce groupe spécial a compétence pour tenir compte de ce manquement en rejetant les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3 de l'Accord SMC.

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

4.86 Les États-Unis tentent de démontrer le bien-fondé de leur allégation, selon laquelle les Communautés européennes n'ont pas, dans leur demande de consultations, fourni un exposé suffisant des éléments de preuve disponibles, en faisant référence, dans leur première communication écrite, au fait que la plupart des pièces jointes à la première communication écrite des Communautés européennes sont antérieures au 18 novembre 1997, date de la demande de consultations. Hormis les dispositions juridiques de base, auxquelles les Communautés européennes font bien référence dans leur demande de consultations, les documents joints en annexe à leur première communication écrite ont été rassemblés après que la demande de consultations a été présentée. En fait, bon nombre d'entre eux ont été communiqués aux Communautés européennes par les États-Unis pendant les consultations. À tout le moins, cela confirme la position des Communautés européennes dont on ne saurait attendre qu'elles se réfèrent à des documents qu'elles n'avaient pas!

4.87 Les Communautés européennes connaissaient l'existence des Principes de l'OCDE lorsqu'elles ont présenté leur demande de consultations, mais ne les considéraient et ne les considéraient pas comme étant des "éléments de preuve". Le fait que le régime FSC prévoit l'utilisation de règles spéciales de fixation administrative des prix ressort à l'évidence de la loi même. Les Principes de l'OCDE constituent, en quelque sorte, un argument à l'appui de ce que les Communautés européennes avancent; leur argumentation selon laquelle le régime FSC donne lieu à deux subventions serait valable même si les Principes de l'OCDE n'existaient pas. En tout état de cause, en tant que document public bien connu aux États-Unis, son existence et sa teneur n'ont pas à être prouvées.

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:

4.88 Il n'est pas nécessaire de s'attarder sur le texte des dispositions procédurales dont nous avons discuté dès lors que, comme dans le cas d'espèce, elles imposent des obligations claires, mais il est important de rappeler que des prescriptions procédurales existent pour une bonne raison. S'agissant de l'article 4.2 de l'Accord SMC, l'insertion par les auteurs de l'Accord de l'obligation d'inclure un exposé des éléments de preuve disponibles avait incontestablement pour objet de rendre les consultations plus utiles qu'elles ne l'auraient été sans cela. Le fait que les Communautés européennes ne se sont pas conformées à l'article 4.2 est particulièrement préoccupant eu égard aux questions très techniques et très complexes qui ont été soulevées. Si les Communautés européennes s'étaient montrées plus disposées à fournir les éléments de preuve sur lesquels elles se fondaient, cette procédure de groupe spécial aurait peut-être pu être évitée.

2. Cadre fiscal approprié – Note de bas de page 59 de l'Accord SMC

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

4.89 Les dispositions de l'Accord SMC relatives aux exonérations d'impôts directs enjoignent expressément les Membres de l'OMC de régler certaines questions soulevées par de telles exonérations dans un cadre fiscal approprié, pas à l'OMC. Le caractère explicite de ce libellé

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 Il ressort clairement de la note de bas de page 59, qui traite des exonérations d'impôts indirects, que l'intention des Membres de l'OMC était que certains différends concernant les impôts indirects acquittés dans les transactions à l'exportation ne soient pas portés en premier lieu devant l'OMC, mais soient réglés dans le cadre de mécanismes propres au domaine fiscal. Cette note dispose que "[t]out Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir [au] principe [de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence] et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Il y est cependant également indiqué ce qui suit:

"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 ..." (non souligné dans l'original).

4.92 Cet énoncé n'est pas l'expression d'une compétence concurrente. Les termes employés pour enjoindre les plaignants de recourir à d'autres moyens possibles sont impératifs: "les Membres s'efforceront normalement de régler leurs différends ... " (non souligné dans l'original). Bien que l'expression "sans préjudice" fasse ressortir clairement qu'un Membre ne sacrifie pas les droits qu'il tient de l'OMC en soumettant la question à un autre cadre possible, elle fait ressortir tout aussi clairement que les Membres de l'OMC devraient épuiser les moyens qu'offrent 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.

4.93 Cet énoncé concernant la préférence donnée à d'autres cadres, ou l'épuisement d'autres moyens, repose sur des considérations générales solides et prend en compte les risques qu'il y a à tenter de traiter comme des questions touchant au commerce les questions de politique fiscale fondamentale. Ainsi qu'il est reconnu dans la Décision du Conseil de 1981, les règles de l'OMC n'ont pas pour objet de prescrire un système fiscal particulier de préférence à un autre, ni de pénaliser les pays qui en choisissent un de préférence à un autre. Il est indiqué dans la note de bas de page 59 que lorsque des désaccords surgissent au sujet de pratiques techniques de fixation des prix de cession ou de politique fiscale fondamentale, des moyens bilatéraux reconnus permettant de régler les questions

⁵² WT/DS108/2.

d'ordre fiscal ou des entités internationales qui connaissent de questions de politique fiscale sont d'autres cadres possibles mieux adaptés que l'OMC.⁵³

4.94 En fait, 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. Le raisonnement suivi dans ces affaires et les résultats auxquels elles ont abouti ont été fortement critiqués à la fois par les États-Unis et par les Communautés européennes. Les désaccords n'ont finalement été réglés et les décisions du Groupe spécial adoptées que par la négociation d'un "texte de conciliation" spécial qui a été adopté en 1981 par les Parties Contractantes et incorporé dans une Décision du Conseil du GATT. Cette décision du Conseil énonce les principes qui régissent encore aujourd'hui les différends similaires.

4.95 En l'occurrence, les Communautés européennes n'ont pas recouru aux "voies que [leur ouvraient] les conventions bilatérales en matière d'imposition, [ni] à d'autres mécanismes internationaux particuliers" pour exposer leurs préoccupations concernant le régime FSC. Premièrement, elles n'ont pas soulevé les questions concernant le régime FSC dont elles se plaignent aujourd'hui dans le cadre international qui est actuellement plongé dans ces questions. L'Organisation de coopération et de développement économiques ("OCDE") est, depuis sa création en 1961, le cadre international principalement chargé de traiter des questions fiscales internationales. L'OCDE est actuellement saisie d'une multitude de questions de ce genre.⁵⁴ Les projets de l'OCDE qui sont en cours de réalisation dans ce domaine confirment que cette organisation est le mécanisme international approprié pour traiter des questions comme celles que les Communautés européennes veulent soulever en l'occurrence.

4.96 Tous les États membres des Communautés européennes sont membres de l'OCDE.⁵⁵ En outre, un Protocole de l'OCDE prévoit expressément la participation des Communautés européennes aux activités de l'Organisation.⁵⁶ Malgré l'existence de ce "mécanisme international" manifestement approprié, les Communautés européennes n'ont pas recouru à ce cadre.

4.97 Les États membres des Communautés européennes n'ont pas non plus eu recours à la procédure de saisine de l'autorité compétente que prévoient les conventions fiscales bilatérales, par

⁵³ De même, dans un autre paragraphe de la note de bas de page 59, les Membres se gardent de toute intention de réglementer les politiques fiscales destinées à améliorer la double imposition en les soumettant à plus d'une autorité fiscale: "La teneur du point e) [de la liste de subventions figurant à l'Annexe I] 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."

⁵⁴ En particulier, l'OCDE s'occupe activement des prix de cession. Par exemple, elle a publié en juillet 1995 une version complètement actualisée des Principes applicables en matière de prix de transfert et demeure l'entité internationale qui s'intéresse le plus à cette question. Voir la pièce n° 2 des États-Unis (table des matières des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert). D'autres exemples des domaines de compétence de l'OCDE sont notamment les suivants: l'évasion et la fraude fiscales, la concurrence fiscale dommageable, la double imposition, l'imposition du commerce électronique, l'imposition des instruments financiers et des échanges mondiaux et les taxes de consommation.

⁵⁵ Une liste des membres de l'OCDE, qui se trouve à la page Web de l'Organisation, est jointe en tant que pièce n° 3 des États-Unis.

⁵⁶ Une copie de la Convention de l'OCDE et du Protocole y relatif, qui se trouve à la page Web de l'Organisation, est jointe en tant que pièce n° 4 des États-Unis.

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 bilatérales en matière d'imposition, et les Communautés européennes suivront le même ordre.

4.108 Les États-Unis présentent l'OCDE comme étant "le cadre international qui est actuellement plongé dans [les] questions [fiscales]" et qui est "depuis sa création en 1961, le cadre international principalement chargé de traiter des questions fiscales internationales". Ils font référence, dans une note de bas de page, aux travaux de l'OCDE portant sur les prix de transfert, l'évasion et la fraude fiscales, la concurrence fiscale dommageable, la double imposition, l'imposition du commerce électronique, l'imposition des instruments financiers et des échanges mondiaux, et les taxes de consommation.

4.109 Les Communautés européennes ne sont pas en désaccord avec les dires des États-Unis qui sont cités dans le paragraphe précédent. Elles ne pensent cependant pas que l'OCDE soit le cadre approprié pour connaître d'une plainte concernant une subvention à l'exportation qui est prohibée en vertu de l'Accord SMC. Les personnes participant aux divers groupes et comités mentionnés par les États-Unis sont des experts fiscaux et leurs connaissances et compétences, pour étendues qu'elles puissent être, ne sont pas adéquates pour examiner des subventions à l'exportation, encore moins s'il y a infraction aux dispositions d'un Accord de l'OMC. Nul doute que ces personnes seraient également les premières à reconnaître qu'il ne serait pas approprié qu'elles se chargent de cette tâche. On peut dire la même chose de l'OCDE elle-même.

4.110 Les États-Unis allèguent que l'autre voie à laquelle les Communautés européennes ou leurs États membres auraient dû recourir est la "procédure de saisine de l'autorité compétente que prévoient les conventions bilatérales en matière d'imposition".⁵⁸ Il est fallacieux pour un certain nombre de raisons de donner à entendre que cette procédure est applicable. Les Communautés européennes exposeront leur position en se référant au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des conventions fiscales bilatérales et qui est joint en annexe en tant que pièce n° 20 des Communautés européennes.

4.111 Premièrement, les conventions fiscales bilatérales ne s'appliquent qu'aux résidents des parties contractantes. C'est ce qui ressort clairement de l'article premier du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Les Communautés européennes présument que les États-Unis ne considèrent pas les FSC comme étant domiciliées sur leur territoire. En conséquence, les conventions fiscales bilatérales entre les États-Unis et les États membres des Communautés européennes ne sont tout bonnement pas applicables aux FSC sauf dans les cas rares (s'il en existe) où une FSC serait domiciliée dans l'État membre considéré. À vrai dire, il serait assurément inacceptable qu'un État membre des Communautés européennes cherche à réglementer, par sa convention fiscale bilatérale avec les États-Unis, la relation fiscale bilatérale entre ces derniers et un paradis fiscal pour les FSC, la Barbade par exemple.

4.112 Deuxièmement, les conventions fiscales bilatérales ont pour objet d'éviter la double imposition et de protéger la base d'imposition des parties en empêchant l'évasion fiscale. 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.

⁵⁸ Paragraphe 51 de la demande de décisions préjudicielles présentée par les États-Unis.

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 Modèle de Convention fiscale de l'OCDE où elle est désignée sous le nom de "procédure amiable". Il ressort immédiatement du paragraphe 1 de cette disposition que la procédure est engagée à la demande d'un contribuable qui "estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour [lui] une imposition non conforme aux dispositions de" la Convention. En d'autres termes, il s'agit de régler des différends précis avec des contribuables. Les autorités compétentes sont également mentionnées ailleurs, par exemple à l'article 26 du Modèle de Convention qui traite de l'échange de renseignements, mais aucune disposition ne les habilite à connaître d'un différend tel que le présent différend. Les autorités compétentes ne seraient donc pas le cadre approprié pour tenter d'aplanir une divergence de vues concernant le régime FSC, même si l'on considérait que ce régime entre bien dans le champ d'application des conventions fiscales bilatérales entre les États-Unis et les États membres des Communautés européennes.

4.114 Les États-Unis font référence à une obligation alléguée pour les Communautés européennes d'épuiser les autres "moyens" possibles à sa disposition avant de recourir à la procédure de règlement des différends. L'emploi du terme vague "moyens" masque un élément important de la phrase y relative figurant dans la note de bas de page 59, qui enjoint les Membres de "[s'efforcer] 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".

4.115 Même si l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales offrent une possibilité de *discuter* de questions telles que le régime FSC si tous les participants y consentent (et il n'est pas évident que les États-Unis y consentiraient), ce ne peut être considéré comme une "voie" ou un "mécanisme" permettant de "régler [des] différends". Les termes employés dans la note de bas de page 59 font référence à quelque chose qui est plus qu'une possibilité de discussion. L'intention était probablement de faire référence à une sorte de mécanisme de règlement des différends.⁵⁹ Pour qu'un "mécanisme" ou une "voie" existe, il faut qu'il y ait à tout le moins une base juridique justifiant que la question soit soulevée et réglée.

4.116 Si, contrairement à ce qui est soutenu plus haut, les termes "voies" et "mécanismes" employés dans la note de bas de page 59 devaient être considérés comme s'entendant d'une simple possibilité de discuter de problèmes, les Communautés européennes mentionneraient également que leurs États membres se sont bien efforcés, mais en vain, de discuter des FSC avec les États-Unis d'un point de vue fiscal. C'est ce qui est exposé au paragraphe 113 de la première communication écrite des Communautés européennes, où il est également expliqué que les discussions ont pris fin lorsque les États-Unis n'ont pas répondu à une note détaillée qui leur avait été présentée. S'il faut épuiser une possibilité de discussion avant de pouvoir engager une procédure de règlement des différends au titre de l'Accord SMC, il est dès lors satisfait en tout état de cause à cette condition.

4.117 Si la quatrième phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC énonce bien une obligation d'"épuiser les moyens qu'offrent 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 au paragraphe 46 de leur demande, il en aurait été fait mention à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord. Cependant, force est de le constater, elle n'y est pas mentionnée. Par contre, il est fait référence dans cet appendice à la note de bas de page 35 de

⁵⁹ Un tel mécanisme existe en fait entre les États membres des Communautés européennes sous la forme d'une convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, publiée au Journal Officiel des Communautés européennes, JO L 225 du 20 août 1990, page 10.

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 demande des États-Unis tendant à ce que le Groupe spécial constate 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 à leur disposition est sans fondement et devrait être rejetée.

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

4.122 La première communication des Communautés européennes laisse entendre, à tort, que celles-ci ont satisfait aux prescriptions procédurales énoncées dans la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Les Communautés européennes affirment que, dès janvier 1997, des "contacts formels" ont été pris avec les autorités des États-Unis. Elles n'ont jamais soulevé cette question. En fait, des représentants de trois États membres des Communautés européennes et des représentants du Département du Trésor des États-Unis se sont rencontrés à Washington. Par la suite, des représentants de quatre États membres des Communautés européennes et des représentants du Département du Trésor se sont rencontrés en marge des réunions du Comité des affaires fiscales de l'OCDE. À ces réunions, il a été convenu par tous les participants qu'elles ne se tenaient pas en application d'une convention quelconque ou autre accord international et qu'elles ne constituaient pas non plus, en aucune manière, une consultation formelle ou informelle concernant les questions à l'examen. 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, où à d'autres mécanismes internationaux particuliers", au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Par exemple, à aucun moment les Communautés européennes ou l'un de leurs États membres n'ont fait état à l'OCDE de leurs préoccupations concernant le régime FSC.

4.123 La première communication des Communautés européennes établit que la question de la fixation des prix de cession est au centre de l'argumentation des Communautés européennes. Selon celles-ci, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention

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 procédure amiable que prévoit une convention fiscale est de régler des cas précis d'application de la convention dans un différend avec un pays concernant un contribuable donné.

4.128 Les États-Unis ne partagent pas le point de vue par trop restrictif des Communautés européennes concernant l'utilité de la procédure de saisine de l'autorité compétente dans les questions relatives à la fixation des prix de cession, car cette procédure, tant dans son objet que dans la pratique, va au-delà de cas précis de double imposition ou d'évasion fiscale. Les autorités compétentes tiennent fréquemment des consultations approfondies. Leurs consultations peuvent s'étendre, et c'est souvent le cas, à l'administration proprement dite des lois fiscales des parties et aux types de transactions dans lesquelles l'interaction de deux systèmes fiscaux aboutit à une non-imposition, y compris les transactions concernant des entités établies dans des pays à faible fiscalité. S'agissant des questions de fixation des prix de cession, les autorités compétentes ont des connaissances techniques substantielles que leur a permis d'acquérir l'administration, qu'elles assurent, de dispositions incorporées dans toutes les conventions en matière d'impôt sur le revenu qui portent sur la répartition des bénéfices entre entreprises associées. À l'évidence, les auteurs de la note de bas de page 59 reconnaissent tout à fait les connaissances techniques des autorités compétentes en matière de fixation des prix de cession et ont délibérément fait obligation aux parties potentielles à un différend de tirer pleinement profit de ces connaissances afin de régler leurs différends quant au point de savoir si certaines pratiques avaient contrevenu aux principes énoncés dans la note de bas de page 59 et, par référence, à la Décision du Conseil du GATT de 1981.

4.129 Les Communautés européennes laissent entendre que le recours aux conventions fiscales bilatérales ou à l'OCDE ne pouvait pas avoir été dans l'intention des auteurs de la note de bas de page 59 puisque leur "intention était probablement de faire référence à une sorte de mécanisme de règlement des différends". Elles ne présentent aucun argument à l'appui de ce qu'elles avancent et la référence qui est faite dans la note de bas de page 59 aux "voies [qu']ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers" nous semble vouloir dire rien de plus que les Membres devraient s'efforcer d'arriver à une solution mutuellement acceptable dans un autre cadre avant d'invoquer les dispositions de l'OMC en matière de règlement des différends. Ce n'est pas un concept étranger. De fait, l'article 4:7 du Mémorandum

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 Mémoire 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 Mémoire 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 l'agriculture puisque, étant donné l'absence de disposition contraire dans l'Accord, le point e) et la note de bas de page 59 établissent le critère permettant de déterminer si ces règles constituent une subvention à l'exportation au regard de cet accord.

4.133 En d'autres termes, pour établir que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une infraction à l'article 3.1 b) ou à l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes doivent établir que ces règles sont incompatibles avec la note de bas de page 59, laquelle exige que, avant toutes choses, elles soulèvent tout d'abord leurs préoccupations dans un cadre fiscal approprié. C'est vrai indépendamment de la question de savoir si l'allégation des Communautés européennes se fonde sur l'article 3.1 a), sur l'article 3.1 b) ou sur les dispositions de l'Accord sur l'agriculture relatives aux subventions à l'exportation. S'il en était autrement, ce serait contraire à l'intention évidente des auteurs de la note de bas de page 59, à savoir que les préoccupations relatives à la fixation des prix de cession qui ont trait aux subventions doivent être soulevées, en premier lieu, dans un cadre fiscal approprié.

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

4.134 Les États-Unis tentent de renforcer leur argument en faisant référence à la première communication écrite des Communautés européennes et en alléguant que "[s]elon [celles-ci], les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention en elles-mêmes et de par elles-mêmes". C'est bien entendu une présentation erronée de la position des Communautés européennes. Celles-ci se plaignent que les règles spéciales de fixation administrative des prix applicables aux FSC donnent lieu à une subvention à l'exportation *étant donné qu'elles ne*

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'"épuiser 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 autorise le recours à des subventions à l'exportation en conformité avec les obligations qui y sont énoncées. La nature de ces obligations diffère selon le produit agricole particulier en question. Ainsi, une subvention à l'exportation donnée peut constituer une infraction à l'Accord sur l'agriculture dans le cas d'un "Produit X", mais pas dans celui d'un "Produit Y".

4.142 En conséquence, dans le cas d'une demande d'établissement d'un groupe spécial ayant trait à des infractions alléguées aux dispositions de l'Accord sur l'agriculture relatives aux subventions à l'exportation, il n'est pas suffisant que la demande indique la subvention à l'exportation alléguée. La demande doit en fait indiquer les produits agricoles particuliers dont il est allégué qu'ils bénéficient d'une subvention à l'exportation en infraction avec les dispositions de l'Accord. C'est alors seulement que la demande d'établissement d'un groupe spécial remplit sa fonction impérative qui est de "constitue[r] ... la base du mandat du groupe spécial défini conformément à l'article 7 du Mémoire d'accord ... et ... [d]'informe[r] la partie défenderesse et les tierces parties du fondement juridique de la plainte".⁶²

4.143 L'Organe d'appel est arrivé à une conclusion similaire dans l'affaire *Communautés européennes - Matériel de réseau local*. Dans cette affaire, qui avait trait à une infraction alléguée à l'article II:1 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a indiqué ce qui suit:

"Nous notons que 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."⁶³

4.144 Dans cette affaire, l'Organe d'appel a ensuite constaté, comme le groupe spécial l'avait fait, que la demande d'établissement du groupe spécial indiquait de manière suffisante les produits en cause.

4.145 Contrairement à l'affaire *Communautés européennes - Matériel de réseau local*, dans laquelle les parties au différend n'étaient pas d'accord au sujet de la spécificité de la désignation des produits figurant dans la demande d'établissement du groupe spécial, en l'espèce, la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes ne contenait pas la moindre indication ou désignation des produits. Par conséquent, étant donné que le régime FSC n'est pas prohibé en tant que tel en vertu de l'Accord sur l'agriculture (à supposer aux fins de l'argumentation, que le régime FSC constitue bien une subvention à l'exportation), ce n'est qu'après avoir reçu la première communication des Communautés européennes que les États-Unis ont été informés de la nature de la plainte à leur encontre, à savoir que les Communautés européennes contestaient le fait

⁶² *Communautés européennes – Classement tarifaire de certains matériels informatiques*, WT/DS62/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 22 juin 1998, paragraphe 69, citant l'affaire *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.

⁶³ *Id.*, paragraphe 67 (italique dans l'original).

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 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)."

4.152 Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de lire telle qu'elle a été ainsi corrigée la partie pertinente de la conclusion à laquelle elles sont arrivées dans leur première communication écrite.

4. Portée des mesures en cause

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

4.153 Dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial, document qui établissait le mandat du Groupe spécial, les Communautés européennes indiquaient les mesures en cause comme étant les "articles 921 à 927 du Code des impôts [des États-Unis] et des mesures connexes ...". Bien que l'expression "mesures connexes" ne soit pas sans ambiguïté, de l'avis des États-Unis, une telle demande satisferait aux critères de l'OMC si 1) les mesures non spécifiées étaient annexées ou étroitement liées aux mesures spécifiées dans la demande d'établissement d'un groupe spécial, et 2) si les mesures non spécifiées étaient indiquées dans la première communication du plaignant.⁶⁶

4.154 Toutefois, en l'espèce, les Communautés européennes n'ont pas encore indiqué ce que sont les autres "mesures connexes" dont elles font mention. De fait, dans leur première communication, elles continuent d'affirmer que "les mesures faisant l'objet de la présente procédure" sont les "articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis et des mesures connexes".⁶⁷ Les Communautés européennes ne disent cependant toujours pas au Groupe spécial ou aux États-Unis ce que sont ces autres "mesures connexes". Tout au plus, elles font une référence sibylline aux règlements de l'Administration fiscale fédérale des États-Unis relatifs au régime FSC, à savoir: "Les Communautés européennes considèrent que c'est la législation de base des États-Unis qui donne lieu aux infractions aux Accords de l'OMC et ne pensent pas qu'il sera nécessaire de se référer à ces règlements".⁶⁸

⁶⁶ Un groupe spécial précédent est arrivé à une conclusion similaire. *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs*, WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphes 10.1 à 10.11.

⁶⁷ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 2.

⁶⁸ *Id.*, paragraphe 23.

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 En ce qui concerne les "mesures connexes" dont les Communautés européennes font mention, les États-Unis se sont vu refuser la possibilité de présenter une communication initiale parce que les Communautés européennes n'ont pas indiqué ce que sont ces mesures et pourquoi elles enfreignent les dispositions de l'un quelconque des Accords de l'OMC.⁷⁰

4.156 Les principes de base touchant à la régularité de la procédure donnaient aux États-Unis le droit de savoir au plus tard à la date à laquelle ils ont versé au dossier leur première communication quelles étaient les mesures dont il était allégué qu'elles étaient contraires aux obligations qu'ils ont contractées dans le cadre de l'OMC. À ce stade, il est simplement trop tard pour que les Communautés européennes introduisent d'autres mesures dans le présent différend.

4.157 Les États-Unis ne peuvent que se livrer à des conjectures quant à la question de savoir si le fait que les Communautés européennes n'ont pas indiqué les "mesures connexes" dont elles font mention est imputable à des manœuvres procédurières ou à une incapacité constante de déterminer le fondement de leur plainte. Quelle qu'en soit la raison, le Groupe spécial ne devrait pas récompenser les Communautés européennes pour ce manquement en leur permettant d'indiquer ultérieurement ces "mesures connexes" et de présenter des arguments à leur sujet, alors qu'il refuserait aux États-Unis la possibilité de présenter un moyen de défense. Au contraire, à sa première réunion, le Groupe spécial devrait formuler une constatation préliminaire selon laquelle les mesures en cause en l'espèce se limitent aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis.

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

4.158 Les États-Unis se plaignent que la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes indique les mesures en cause comme étant "les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis et des mesures connexes ..." et allèguent que les Communautés européennes n'ont pas spécifié dans leur première communication écrite ce qu'elles entendent par "mesures connexes". Ils demandent donc⁷¹ qu'à sa première réunion, le Groupe spécial formule une constatation préliminaire selon laquelle les mesures en cause en l'espèce se limitent aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis.

4.159 Cette allégation est totalement dénuée de fondement. La présente affaire a trait au traitement fiscal des FSC. Les Communautés européennes ont expliqué qu'elles se plaignent de la subvention résultant de l'exonération d'impôt et de la subvention résultant de la fixation des prix de cession qui sont accordées pour des marchandises des États-Unis qui sont exportées et que c'est prévu dans un

⁶⁹ À cet égard, l'Organe d'appel a insisté à de nombreuses reprises sur l'importance dans le système de l'OMC des considérations touchant à la régularité de la procédure. Voir, par exemple, *États-Unis - Restrictions à l'importation de vêtements de dessous de coton et de fibres synthétiques ou artificielles*, WT/DS24/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 février 1997, page 13, et *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 23.

⁷⁰ Comme l'Organe d'appel l'a reconnu, "[i]l est en matière de régularité de la procédure un principe fondamental voulant qu'une partie se voit accorder la possibilité de répondre aux allégations formulées contre elle". *Australie – Mesures visant les importations de saumons*, WT/DS18/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 278.

⁷¹ Paragraphe 75 de la première communication écrite des États-Unis.

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. 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

Les **Communautés européennes** affirment ce qui suit dans leur première communication:

Rappel des faits

Le système fiscal des États-Unis

4.161 Les explications officielles données par les États-Unis au sujet du régime FSC et des autres éléments de leur système fiscal qui sont importants pour en comprendre les spécificités se trouvent dans les pièces jointes à cette communication. Une explication des principes généraux a été donnée par M. Joseph J. Guttentag, Conseil fiscal international au Département du Trésor, dans sa déposition devant la Commission des finances du Sénat des États-Unis, le 21 juillet 1995 (pièce n° 2 des Communautés européennes). Une explication plus succincte portant uniquement sur le régime FSC figure dans le document intitulé "*Foreign Sales Corporations – A Tax Incentive for US Exporters*", publié par le Bureau du Conseiller principal pour le commerce international du Département du commerce des États-Unis⁷² (pièce n° 3 des Communautés européennes). On trouve aussi des renseignements utiles dans les rapports du Département du Trésor intitulés *The Operation and Effect of the Foreign Sales Corporation Legislation*. Ces rapports étaient censés être publiés régulièrement conformément à l'article 804 a) de la Loi de 1984 sur la réforme fiscale, mais il n'en existe que deux, 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). Il sera fait référence à ces publications, le cas échéant, dans l'explication qui suit et dans le reste de cette communication.

4.162 Les États-Unis ont un système fiscal moderne et élaboré qui renferme un ensemble complexe de règles visant à supprimer ou du moins à limiter la double imposition et l'évasion fiscale.

4.163 Comme dans la plupart des pays, l'assujettissement à l'impôt sur le revenu aux États-Unis dépend à la fois du domicile du contribuable et de la source du revenu. Ainsi, les citoyens et les résidents (y compris les sociétés américaines) sont imposés à la fois sur leurs revenus de source nationale et de source étrangère⁷³ et la double imposition internationale est évitée ou limitée par

⁷² Peut être consulté sur le site Internet <http://www.ita.doc.gov/legal/fsc.html>.

⁷³ Les États-Unis ont élaboré un ensemble de règles détaillé pour déterminer ce qui est considéré comme un revenu de source nationale ou de source étrangère. 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.

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 conditions concernant la "présence à l'étranger". Ces règlements, destinés à faciliter le fonctionnement des FSC, ont apparemment été modifiés en 1998. Les Communautés européennes considèrent que c'est la législation de base des États-Unis qui donne lieu aux infractions aux Accords de l'OMC et elles ne pensent pas qu'il sera nécessaire de se référer à ces règlements.

⁹⁵ Voir, par exemple: *The Making of an Export Subsidy: DISCs and FSCs in compliance with the GATT*, par Leif Weizman, publié dans "World Competition" Law Review, Vol. 12, 1989, n° 3, page 57, page 81; *DISCs and FSCs: Providers of Economic Incentives for Wholly-owned Domestic Exporters*, par Caplan et Chametzky, dans Brooklyn Journal of International Law, page 12, et *Addressing Tax Revolutions the Lack Empirical Validity*, par Westin, 1997, chapitre III. Ces articles figurent dans la pièce n° 7 des Communautés européennes.

⁹⁶ Voir: *The Making of an Export Subsidy: DISCs and FSCs in compliance with the GATT*, par Leif Weizman, publié dans "World Competition" Law Review, Vol. 12, 1989, n° 3, page 57 (en particulier, conclusion, page 81); *An Analysis of the GATT-Compatibility of The New Foreign Sales Corporation*, par Ryan dans Santa Clara Law Review, Vol. 26, pages 705 et 706 et conclusion, page 717; *Addressing Tax Revolutions the Lack Empirical Validity*, par Westin, dans 1997 Tax Analysts, paragraphe 31. Ces articles figurent dans la pièce n° 7 des Communautés européennes.

⁹⁷ La teneur en est résumée dans *DISCs and FSCs: Providers of Economic Incentives for Wholly-owned Domestic Exporters*, par Caplan et Chametzky dans Brooklyn Journal of International Law, pages 14 à 16.

⁹⁸ Voir la section B (Reasons for Change) *in fine* (page 1042), *General Explanation of the Revenue Provisions of the Tax Reform Act 1984*, pièce n° 6 des Communautés européennes.

⁹⁹ C/M/180, page 5.

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 Pour bénéficier du régime, une FSC (autre qu'une petite FSC¹⁰³) doit satisfaire en permanence à plusieurs critères de "gestion à l'étranger". Si elle remplit les conditions requises, elle a droit à une exonération d'impôt sur les transactions à l'exportation ouvrant droit au régime FSC dans le cadre desquelles elle mène les processus économiques qui doivent se dérouler à l'étranger.

Conditions concernant la gestion à l'étranger

4.184 Au titre du critère de gestion à l'étranger, une FSC doit remplir trois conditions essentielles pour bénéficier de l'exonération pour une année d'imposition:

- ses actionnaires et ses administrateurs doivent se réunir hors des États-Unis;
- son compte bancaire principal doit être ouvert hors des États-Unis;

¹⁰⁰ L'article 927 a) définit les biens d'exportation des FSC comme étant des biens détenus en vue de la vente ou de la location-vente qui: 1) ont été fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une "personne" autre que la FSC; 2) étaient détenus principalement pour être vendus, mis en location-vente ou loués au cours d'opérations commerciales normales en vue d'être utilisés, consommés ou écoulés directement des États-Unis; et 3) dont la valeur loyale et marchande imputable à des produits importés aux États-Unis ne dépassait pas 50 pour cent au moment de la vente, de la location-vente ou de la location par la FSC.

¹⁰¹ Article 922 du Code des impôts.

¹⁰² Article 927 e) 3) du Code des impôts.

¹⁰³ Article 922 b) du Code des impôts.

- 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.

Frais directs engagés à l'étranger

4.189 La deuxième condition concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger est que les coûts de transaction de la FSC comprennent un pourcentage donné de frais directs engagés à l'étranger au titre des activités qu'elle-même ou son agent mène hors des États-Unis. À cette fin, les frais directs s'entendent du coût des matières consommées et de la main-d'œuvre directement lié à l'activité et du coût marginal des installations ou services qui lui est associé indirectement. Les activités prises en considération sont groupées en cinq catégories:

- publicité et promotion des ventes;
- traitement des commandes des clients et organisation de la livraison des biens destinés à l'exportation;
- transport;
- établissement et envoi d'une facture finale ou d'un bordereau, et d'une quittance;
- prise en charge du risque de crédit.

4.190 Une FSC satisfait à ce critère si ses frais directs engagés à l'étranger représentent au moins 50 pour cent du total des frais directs afférents à ces cinq activités, ou au moins 85 pour cent des frais directs afférents à deux d'entre elles.

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 2 000 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 juillet 1921 sur le budget de la marine (Naval Appropriations Act), "les lois sur l'imposition des revenus actuellement en vigueur aux États-Unis d'Amérique et celles qui pourraient être promulguées ultérieurement sont réputées être également en vigueur dans les îles Vierges américaines".

4.204 Une publication de juillet 1992 sur la fiscalité dans les îles Vierges indique que "la Loi de 1984 sur l'équité et la responsabilité fiscales fait des îles Vierges un lieu très attractif pour les exportateurs américains désireux d'établir une FSC. Ils peuvent en effet obtenir des revenus exonérés d'impôt en passant par une FSC des îles Vierges pour effectuer hors des États-Unis certaines opérations de vente *qui pourraient normalement être exécutées par une société américaine* (italique ajoutée).¹⁰⁷

4.205 La Barbade est un autre lieu de prédilection pour les FSC. Il paraît¹⁰⁸ que le Parlement de la Barbade a promulgué en 1984 une loi sur les ventes à l'étranger, qui exonère les FSC de tout impôt sur les revenus provenant de leurs opérations, à l'exception du revenu des investissements réalisés dans le pays. Une FSC ne peut effectuer des transactions à l'exportation à partir du territoire de la Barbade que si elle a une licence et seules les filiales de sociétés américaines peuvent obtenir cette licence, qui coûte 1 000 dollars pour une FSC normale et 500 dollars pour une petite FSC.

Avantages fiscaux accordés aux FSC par les États-Unis

4.206 Une partie des "revenus réalisés à l'exportation" est réputée être "des revenus de source étrangère n'ayant pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis", et

¹⁰⁶ Voir le tableau 6.1, page 20 du rapport du Trésor pour 1992-1993, pièce n° 5 des Communautés européennes.

¹⁰⁷ Voir la pièce n° 18 des Communautés européennes.

¹⁰⁸ Voir la pièce n° 17 des Communautés européennes. Ces renseignements se trouvent sur les sites Internet www.ao-group.com/foreign.htm et www.fgfsc.com/provibar.htm.

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 exonérés peuvent généralement bénéficier d'une déduction totale au titre des dividendes distribués.¹¹⁰ Les revenus réalisés à l'exportation sont les revenus bruts¹¹¹ tirés de la vente, de la location-vente ou de la location de biens d'exportation.

4.207 Au moins 30 pour cent des revenus à l'exportation d'une FSC détenue par une société sont exonérés de l'impôt américain. Toutefois, si la FSC achète à un fournisseur apparenté et remplit les conditions requises pour appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix, la part exonérée passe à 65 pour cent environ.

4.208 Des règles spéciales s'appliquent aux coopératives agricoles. La totalité des revenus à l'exportation d'une FSC détenue par une coopérative apparentée et remplissant les conditions requises qui proviennent de la vente de produits agricoles ou horticoles est considérée comme des revenus à l'exportation exonérés.¹¹²

Les règles de fixation administrative des prix

4.209 Comme les FSC sont généralement des filiales à 100 pour cent de leurs sociétés mères, les prix pratiqués dans les transactions entre elles (et par conséquent la répartition entre elles des bénéfices réalisés sur les transactions) devraient normalement être régis par le principe de la libre concurrence et être contrôlés conformément à l'article 482 du Code des impôts. Mais les FSC et leurs sociétés mères ont le droit d'ignorer cette règle et d'appliquer entre elles des formules spéciales de "fixation administrative des prix".¹¹³

4.210 Cette dérogation est examinée plus loin de façon plus détaillée d'un point de vue fiscal. Pour l'instant, il suffit de décrire le fonctionnement de ces règles et leur importance pour le régime des FSC.

4.211 La première règle de fixation administrative des prix attribue à la FSC 23 pour cent du total des revenus provenant d'une transaction à l'exportation et les 77 pour cent restants à son fournisseur apparenté. Cette règle dispose en outre que 15/23^{ème} (65 pour cent environ) des revenus de la FSC réalisés à l'exportation sont exonérés d'impôt aux États-Unis. Elle prévoit donc l'exonération de 15 pour cent ($23\% \times 15/23^{\text{ème}}$) du total des revenus à l'exportation obtenus dans la transaction.

¹⁰⁹ Voir l'article 923 a) du Code des impôts.

¹¹⁰ Articles 926 a) et 245 c) du Code des impôts.

¹¹¹ Les "recettes brutes d'exportation" sont définies à l'article 924 a) du Code des impôts comme étant le produit: 1) de la vente, de l'échange ou de toute autre forme de cession de biens d'exportation (voir plus haut); 2) de la location-vente ou de la location de biens d'exportation destinés à être utilisés par le preneur hors des États-Unis; 3) de la fourniture de services relatifs et annexes aux activités mentionnées au point 1) ou 2); 4) de la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou proposés) hors des États-Unis; et 5) de la fourniture de services de gestion pour une FSC ou une DISC non apparentée. Ces recettes sont obtenues par la FSC ou lui sont imputées par suite de l'application des règles de fixation des prix de cession entre sociétés apparentées. Les revenus passifs en sont exclus.

¹¹² Voir l'article 923 a) 4) du Code des impôts.

¹¹³ Voir l'article 925 a) 1) et 2).

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 ($46\% \times 15/23^{\text{ème}}$) 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.

¹¹⁵ Voir le dernier paragraphe de la page 11 de la déposition.

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 des prix prévues dans le régime FSC s'écartent considérablement des principes appliqués par les pays développés en matière de fixation des prix de transfert entre sociétés affiliées, énoncés dans les Principes OCDE.

4.225 Le principe fondamental est le principe de pleine concurrence¹¹⁶, en vertu duquel les prix pratiqués entre des entreprises associées doivent être ajustés de manière à refléter les prix qui auraient été pratiqués entre des entreprises indépendantes.¹¹⁷

4.226 Les Principes stipulent que "... l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pratiquées pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes". Ils stipulent ensuite que "[p]our qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables."¹¹⁸

4.227 Les Principes reconnaissent qu'il est peut-être opportun d'appliquer d'autres méthodes pour obtenir un prix de pleine concurrence, pour autant que l'on s'efforce de faire en sorte que le résultat ainsi obtenu dans chaque cas soit compatible avec le principe de pleine concurrence.

4.228 De plus, les solutions de remplacement envisagées dans les Principes sont d'autres *méthodes* possibles pour parvenir à un prix de pleine concurrence, et non d'autres *formules* de répartition des revenus ou des bénéfices. Les Principes font une distinction claire entre une méthode autorisée de fixation des prix de transfert qui utilise des formules élaborées à la suite d'une analyse rigoureuse des faits et des circonstances particulières, et une méthode qui utilise des formules préétablies pour tous les contribuables et qui n'applique pas strictement le principe de pleine concurrence.

L'article 482 du Code des impôts et la dérogation prévue à l'article 925 du Code

4.229 Les États-Unis ont adopté le principe de pleine concurrence pour la fixation des prix de transfert entre entreprises associées, comme cela est stipulé à l'article 482 du Code des impôts, qui établit les règles d'application de ce principe. Cet article prévoit toute une série de méthodes à employer en se fondant sur l'interprétation la plus actuelle de ce principe, donnée dans les Principes OCDE.

4.230 Il faut noter en particulier que l'article 482 et les règlements adoptés au titre de cet article autorisent l'emploi de diverses méthodes, mais cela doit être soumis à l'approbation de l'administration

¹¹⁶ Voir la première phrase du paragraphe 1.1 du chapitre 1 des Principes, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹¹⁷ Voir le paragraphe 1.6 des Principes, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹¹⁸ Voir le paragraphe 1.15 des Principes, pièce n° 11 des Communautés européennes.

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 aucun cas, à lui seul et sans correction, permettre de déterminer les conditions d'une pleine concurrence". Il faut noter à cet égard que les formules sont censées être appliquées à plusieurs secteurs, ce qui rend cette disposition encore plus pertinente. Les Principes excluent aussi l'utilisation des méthodes transactionnelles de bénéfices qui peuvent aboutir à la surimposition ou à la sous-imposition des entreprises parce qu'elles réalisent des bénéfices inférieurs ou supérieurs à la moyenne.¹²⁰

L'application de l'article 925 a pour effet de sous-évaluer l'impôt dû aux États-Unis par rapport à l'application de la règle de la libre concurrence

4.239 Comme cela a été montré précédemment, les formules proposées à l'article 925 du Code des impôts comme substituts du principe catégorique de pleine concurrence énoncé à l'article 482 ont pour seul but de donner un résultat plus avantageux pour le contribuable américain.

4.240 Cet effet est renforcé par le fait que l'article 925 autorise aussi le contribuable à choisir, dans chaque transaction, entre les trois méthodes de fixation des prix.

4.241 Les exemples donnés dans l'article de Tax Notes International intitulé "*A FSCful of Dollars: Maximizing FSC Benefits through Transaction Level Pricing*", figurant dans la pièce n° 8 des Communautés européennes¹²¹, illustrent bien ce point. Ils montrent que les deux formules donnent des résultats très différents qui varient souvent du simple au double. Même si le résultat obtenu selon le principe de pleine concurrence se situe exactement entre les deux, le contribuable dispose d'une marge considérable pour s'écarter de ce principe puisqu'il est libre de choisir la méthode.

4.242 De surcroît, s'il était vrai que les formules ne peuvent jamais donner un résultat qui aboutit à un impôt moins élevé que si l'article 482 était appliqué, elles ne devraient alors en aucune circonstance donner un prix de cession plus bas. Elles devraient en fait, donner le même résultat (ou un résultat suffisamment proche pour que l'on puisse considérer que la différence est dans la marge de tolérance). Les exemples démontrent clairement que cela ne peut pas être le cas.

L'article 925 du Code des impôts n'est pas justifié en tant que "régime de protection"

4.243 Étant donné les options offertes par l'article 925, il est évident que les entreprises adopteront les méthodes des formules si elles leur permettent de payer moins d'impôts aux États-Unis que si elles appliquaient la méthode de l'article 482. Il a été suggéré aussi qu'elles pourraient utiliser ces méthodes simplement par commodité administrative – au risque de payer plus d'impôts qu'elles ne le devraient normalement au titre de l'article 482.

4.244 Hormis le fait que ces entreprises manqueraient ainsi à leur devoir fiduciaire envers leurs actionnaires, l'inexactitude de cette thèse est démontrée par l'article de Tax Notes International

¹²⁰ Voir le paragraphe 3.4 des Principes, pièce n° 11 des Communautés européennes.

¹²¹ Pages 198 à 202.

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 International" (pages 197 à 203).

4.253 Une autre source à laquelle les Communautés européennes se référeront est un article du South Florida Business Journal, du 24 février 1997, figurant dans la pièce n° 9 des Communautés européennes.¹²⁶

Importance économique du régime FSC

4.254 Le nombre de FSC actives est passé de 2 613 en 1987 à 3 073 en 1992.¹²⁷ Selon l'article de David Wallace paru dans le numéro du 24 février 1997 du South Florida Business Journal on en dénombrait 5 000 en 1997. Et, d'après des articles de The Economist¹²⁸ et Journal of Commerce¹²⁹, il y en a aujourd'hui environ 6 000.

4.255 Les rapports du Trésor indiquent que les recettes brutes d'exportation des FSC ont doublé entre 1987 et 1992, passant de 84 280 millions de dollars à 152 263 millions de dollars. Leurs revenus nets exonérés sont passés pendant la même période de 2 111 à 4 508 millions de dollars.

4.256 Le Trésor a estimé le coût budgétaire du programme FSC. Pour faire cette estimation on ajoute au revenu imposable des actionnaires américains le revenu exonéré des FSC qui leur est imputable et on détermine, à l'aide d'une table de calcul, l'impôt exigible aux États-Unis sur ce nouveau montant. Le coût budgétaire du programme a été estimé à 1 380 millions de dollars pour l'année civile 1992. Dans son rapport de 1997, le Trésor a supposé que, si les exportations des FSC augmentait de 8 pour cent par an en moyenne, le coût budgétaire atteindrait 2 080 millions de dollars en 1997.¹³⁰ Toutefois, comme cela a été dit plus haut, d'après d'autres sources, le nombre de FSC a beaucoup plus augmenté et, selon The Economist, le montant total de l'avantage qu'elles confèrent a probablement triplé depuis 1993 (article de mars 1998).

4.257 L'importance croissante du régime FSC est attestée aussi par le fait que son champ d'application a été étendu aux logiciels en 1997.¹³¹

¹²⁶ Peut être consulté sur le site Internet: <http://www.amcity.com/southflorida>.

¹²⁷ D'après une comparaison entre les deux rapports du Trésor sur les FSC.

¹²⁸ 7 mars 1998.

¹²⁹ 2 décembre 1997.

¹³⁰ Voir *The Operation and Effect of the Foreign Sales Corporation Legislation*, Département du trésor, novembre 1997, pièce n° 5 des Communautés européennes, pages 12 à 17. Les estimations concernant l'augmentation future figurent dans le tableau 5.1 de la page 17.

¹³¹ En vertu de l'article 1171 a) de la Loi n° 105-34 modifiant le paragraphe a) 2) B) de l'article 927 du Code des impôts.

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 (élasticité-prix de la demande extérieure).

¹³² Voir *Daniel S. Holik*, *Foreign Sales Corporations*, 1992, pages 121 à 128, pièce n° 12 des Communautés européennes.

¹³³ Pièce n° 5 des Communautés européennes, page 10.

¹³⁴ On considère généralement que l'offre à l'exportation est très élastique par rapport aux prix parce que la production peut être détournée du marché intérieur vers les marchés extérieurs.

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

...

ii) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt)¹³⁶;

...

et

b) si un avantage est ainsi conféré."

4.269 Dans l'analyse juridique qui suit, les Communautés européennes identifient et contestent deux subventions inhérentes au régime FSC.

4.270 La première consiste dans les *exonérations fiscales* prévues dans le cadre du régime, qui sont essentiellement:

- l'exclusion des "revenus réalisés à l'exportation" de champ des dispositions de la sous-partie F du Code des impôts relatives aux sociétés étrangères affiliées (articles 951 e) et 954 d) et e);
- l'exonération de l'impôt qui serait normalement prélevé aux États-Unis sur les "revenus à l'exportation exonérés" des FSC (article 921 a));

¹³⁶ Une note de bas de page relative à l'alinéa ii) dit que certaines pratiques concernant la taxation de produits (impôts indirects) ne sont pas considérées comme des subventions, mais cela n'a pas de rapport avec le présent différend.

- le droit accordé à la société mère de déduire intégralement les dividendes versés par la FSC (qui sont ainsi exonérés d'impôt aux États-Unis) sur "les gains ou bénéfices imputables aux revenus réalisés à l'exportation" (article 245 c) du Code parallèlement à l'article 926 a)).

4.271 Ces exclusions, exonérations et déductions (ci-après dénommées les "exonérations fiscales") sont complémentaires et aboutissent, comme elles sont censées le faire, au paiement d'un impôt moins important que si le régime FSC n'existait pas (ou plutôt que s'il ne prévoyait pas ces exonérations fiscales).

4.272 Les exonérations fiscales auraient en soi une incidence économique assez limitée si elles n'étaient pas aggravées par la deuxième subvention identifiée et contestée par les Communautés européennes, à savoir la possibilité d'appliquer des *règles spéciales de fixation administrative des prix* pour calculer les revenus à l'exportation exonérés des FSC, règles qui dérogent aux règles de fixation des prix de cession qui seraient normalement applicables. Cela a pour effet de majorer les bénéfices non imposés des FSC et de réduire les bénéfices imposés de leurs sociétés mères et donc d'alléger la charge fiscale pour les exportations effectuées dans le cadre du régime FSC.

4.273 Les Communautés européennes font cette distinction entre deux aspects du régime FSC parce que l'un pourrait exister sans l'autre et qu'il est important que les deux soient considérés comme des subventions à l'exportation prohibées pour que le retrait des deux mesures à la fois soit exigé.

4.274 Dans la suite de cette communication, ces deux aspects du régime FSC sont appelés "subventions FSC" quand ils sont mentionnés ensemble.

4.275 Les Communautés européennes vont démontrer premièrement que chacune des subventions FSC implique une contribution financière du gouvernement des États-Unis au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Elles démontreront ensuite que ces subventions confèrent un avantage au sens de l'article 1.1 b) de l'Accord avant d'examiner le fait qu'elles sont subordonnées aux exportations (qui établit aussi leur spécificité).

Contribution financière des pouvoirs publics

4.276 Les deux aspects du régime FSC désignés ci-dessus comme étant des subventions entraînent pour les États-Unis l'abandon de recettes publiques au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC.

Les exonérations fiscales dans le cadre du régime FSC

4.277 Pour démontrer que des recettes publiques sont abandonnées sous l'effet des *exonérations fiscales*, il faut comparer l'impôt exigible sur une transaction qui remplit les conditions requises pour bénéficier du régime FSC avec celui qui serait exigible si ce régime n'existait pas ou avec celui qui est prélevé sur une transaction équivalente qui ne remplit pas les conditions requises. Plusieurs comparaisons peuvent être faites, comme suit:

Si le régime FSC n'existait pas ou si la transaction à l'exportation effectuée par l'intermédiaire d'une FSC n'était pas admise au bénéfice du régime (par exemple, par ce qu'elle concerne l'exportation de marchandises à partir d'un *autre territoire* que celui des États-Unis, ou parce que les conditions relatives à la teneur en produits nationaux ne sont pas remplies), aucune fraction du revenu de la FSC provenant de cette transaction ne serait considérée comme un "revenu à l'exportation exonéré" et ce revenu serait imposé aux États-Unis. L'existence du régime FSC, ou son applicabilité aux transactions, entraîne donc l'abandon de recettes publiques.

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 bénéfices 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 II, III et V de l'Accord. L'article 2 définit la spécificité et l'article 2.3 stipule que toute subvention relevant des dispositions de l'article 3 est réputée être spécifique. L'applicabilité de l'article 3 est examinée plus loin.

Conclusion

4.290 Si les subventions FSC relèvent de l'article 3 de l'Accord SMC (ce qui sera démontré plus loin), elles constituent des subventions assujetties aux dispositions de l'Accord au sens des articles premier et 2.

¹³⁹ Pièce n° 5 des Communautés européennes, page 16.

¹⁴⁰ Voir l'article de "Tax Notes International" intitulé "A FSCful of Dollars: Maximizing FSC Benefits through Transaction Level Pricing", pièce n° 8 des Communautés européennes.

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

4.291 Dans cette section, les Communautés européennes démontrent que les subventions FSC (exonérations fiscales prévues dans le cadre du régime FSC proprement dit et subvention découlant de l'application des règles de fixation administrative des prix) sont subordonnées en droit aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Elles démontrent tout d'abord que ces subventions relèvent nettement de l'article 3.1 a), puisqu'elles relèvent aussi du point e) de l'Annexe I de l'Accord.

Article 3.1 a) de l'Accord SMC

4.292 L'article 3.1 a), intitulé "Prohibitions", stipule ce qui suit dans sa partie pertinente:

"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 fait¹⁴¹, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celle qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I¹⁴²;

4.293 L'article 3.1 de l'Accord SMC commence par les mots "exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture". Il sera démontré plus loin, dans la section C, que l'Accord sur l'agriculture ne prévoit aucune exception pertinente pour les FSC qui exportent des produits relevant de l'Accord, mais que, au contraire, le régime FSC enfreint les dispositions de cet accord.

4.294 La subvention découlant des exonérations fiscales prévues dans le cadre du régime FSC proprement dit résulte de l'abandon de recettes fiscales qui seraient normalement perçues sur:

- les "revenus à l'exportation exonérés" des FSC définis à l'article 921 a) du Code des impôts;
- les dividendes versés par la FSC à sa société mère sur "les gains ou bénéfices imputables aux revenus réalisés à l'exportation, au sens de l'article 245 c) du Code des impôts lu dans le contexte de l'article 926 du Code.

4.295 La subvention FSC qui découle de l'application des règles de fixation administrative des prix résulte de la majoration "du revenu à l'exportation exonéré" de la FSC et de la réduction correspondante du bénéfice direct de la société mère par rapport à la situation qui résulterait de l'application des règles normales de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 du Code des impôts.

¹⁴¹ Cette condition est remplie lorsque les faits démontrent que l'octroi d'une subvention, sans avoir été juridiquement subordonné aux résultats à l'exportation, est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportations effectives ou prévues. Le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considérée comme une subvention à l'exportation au sens de cette disposition.

¹⁴² Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord.

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 tout 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

4.300 L'article 3.1 a) de l'Accord SMC dispose expressément que les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation qui sont énumérées dans l'Annexe I de l'Accord sont prohibées.

4.301 Le point e) de la liste exemplative concerne les mesures fiscales directes du genre du régime FSC. Il considère les mesures suivantes comme des subventions à l'exportation prohibées:

¹⁴³ Les recettes provenant de la fourniture de certains services liés à des transactions à l'exportation peuvent également faire partie de recettes brutes d'exportation au sens de l'article 924 a), mais elles ne sont pas pertinentes en l'espèce.

"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" sont les impôts perçus sur les biens ou services utilisés directement ou indirectement pour la production du produit;
- les impôts indirects "en cascade" sont des impôts échelonnés sur des stades multiples, qui sont perçus lorsqu'il n'existe pas de mécanisme de crédit ultérieur d'impôt pour le cas où des biens ou services imposables à un certain stade de production sont utilisés à un stade de production ultérieur;
- la "remise" des impôts englobe les restitutions ou abattements d'impôts.
- la "remise ou ristourne" englobe l'exonération ou le report, en totalité ou en partie, des impositions à l'importation.

¹⁴⁵ Les Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés. 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 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."

la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence"). Comme cela a déjà été expliqué, les règles spéciales de fixation administrative des prix ne sont pas conformes au principe de la libre concurrence et dérogent à ce principe pour faire en sorte que les bénéfices réalisés à l'exportation soient exonérés d'impôt.

4.304 Les exonérations fiscales proprement dites et les règles spéciales de fixation administrative des prix sont appliquées "spécifiquement au titre des exportations" car elles sont subordonnées à l'exportation de produits américains et leur portée est fonction du volume de ces exportations.

4.305 Les exonérations et les règles spéciales de fixation administrative des prix concernent des impôts directs, c'est-à-dire l'impôt sur le revenu.

4.306 Les impôts concernés sont ceux que devraient payer les FSC, qui sont des entreprises commerciales exportant des produits américains, et leurs sociétés mères, qui sont des entreprises industrielles ou commerciales.

4.307 En conséquence, les subventions FSC entrent aussi dans le champ d'application du point e) de la Liste exemplative, ce qui confirme les termes clairs de la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

Conclusion

4.308 Le régime FSC constitue manifestement une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et du point e) de la Liste exemplative figurant dans l'Annexe I de l'Accord.

Les **États-Unis** répondent de la façon suivante dans leur première communication:

Rappel des faits

4.309 Dans ce différend, les Communautés européennes tentent de remettre sur le tapis des questions que le GATT a tranchées il y a longtemps, et de mettre en question des principes fiscaux bien établis qui guident la plupart des Membres de l'OMC dans l'exercice de leur souveraineté fiscale, y compris les membres des Communautés européennes. En particulier, à travers leurs allégations, elles demandent implicitement que le Groupe spécial rejette le principe fondamental selon lequel les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas être imposés. La dernière fois que cette question a été soulevée, le GATT s'est trouvé aux prises avec un différend qui a duré toute une décennie, et qui l'a gêné dans ses efforts pour réduire les obstacles au commerce, ce qui a montré qu'une organisation chargée du commerce international n'est pas l'instance appropriée pour établir des normes internationales fondamentales en matière de fiscalité.

4.310 Le régime FSC, conçu de manière à être conforme aux principes du GATT, renferme des éléments importants des systèmes fiscaux territoriaux et d'autres systèmes fiscaux courants, y compris ceux des États membres des Communautés européennes. S'il accorde une subvention à l'exportation illicite, il en va alors de même des systèmes fiscaux de nombreux pays européens qui sont fondés sur le principe de la territorialité ou qui s'en inspirent. D'ailleurs, les affirmations des Communautés européennes semblent familières, car les mêmes questions ont déjà été débattues au GATT dans les années 70 et au début des années 80 dans le cadre des affaires concernant certaines législations fiscales. Les rapports sur ces affaires concluaient que la législation des États-Unis sur les sociétés américaines de vente à l'étranger (DISC) et les régimes d'imposition des revenus en vigueur en France, en Belgique et aux Pays-Bas présentaient certaines caractéristiques d'une subvention à l'exportation qui n'étaient pas admissibles aux termes du GATT de 1947. Les parties ne sont convenues d'adopter les rapports des quatre groupes spéciaux qu'après avoir négocié un ensemble de principes qui ont été énoncés, de façon inhabituelle, dans une décision du Conseil du GATT (la

"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 en vigueur. Aujourd'hui, des années après les faits, et en l'absence de toute modification des règles applicables, les Communautés européennes contestent le régime FSC bien que sa structure soit fondée sur le principe de la territorialité ou sur des principes fiscaux voisins, appliqués par de nombreux membres des Communautés européennes.

4.311 En conséquence, pour bien comprendre ce qui est en cause dans le présent différend, il faut examiner en détail les systèmes fiscaux des États-Unis et des pays européens et l'historique des affaires concernant certaines des législations fiscales car le régime FSC est né de ce différend et faisaient en fait partie de la solution du problème.

Les systèmes fiscaux, le GATT et l'OMC

La portée territoriale des systèmes fiscaux nationaux varie

4.312 Les systèmes fiscaux des pays souverains sont très divers. Celui des États-Unis diffère des régimes fiscaux des pays membres des Communautés européennes, lesquels sont eux-mêmes très différents les uns des autres. L'imposition des revenus se fonde sur deux principes généralement admis: soit le pays exerce sa juridiction sur le bénéficiaire du revenu du fait de sa résidence en tant que contribuable, soit il exerce sa juridiction sur l'activité qui génère le revenu (c'est-à-dire la source du revenu).¹⁴⁶ Les pays qui appliquent le principe de la résidence imposent les revenus de leurs ressortissants obtenus dans le monde entier (système d'imposition mondial). Ceux qui appliquent le principe de la source imposent les revenus perçus à l'intérieur de leurs frontières (système d'imposition territorial). La plupart des pays ont un système combinant les deux principes.¹⁴⁷

4.313 Comme les pays souverains ont des régimes fiscaux différents, un même revenu peut être imposé à la fois dans le pays de résidence et dans le pays où il est perçu. Pour éviter ou limiter la double imposition, la plupart des pays ont élaboré des principes tenant compte de ces demandes parallèles. Ceux qui ont un système territorial évitent la double imposition en exonérant (c'est-à-dire en n'imposant pas) les revenus obtenus hors de leurs frontières (méthode de l'exonération), qu'ils soient perçus par une filiale ou une succursale étrangères d'une société nationale. Dans le cas des sociétés étrangères, la double imposition est évitée en exonérant les revenus de la société étrangère ainsi que les dividendes distribués aux actionnaires. Les pays qui imposent les revenus de source mondiale limitent en général la double imposition en accordant un crédit d'impôt à valoir sur l'impôt exigible dans le pays de résidence, au titre de l'impôt acquitté dans un pays étranger sur les revenus imposables dans ce pays (méthode du crédit d'impôt étranger). Les méthodes de l'exonération et du crédit d'impôt étranger sont parfois combinées, s'il y a lieu, pour certaines catégories de revenus.

¹⁴⁶ Edward H. Garner, *Taxes and Capital Income: A survey*, dans George Kopits, ed., *Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis*, étude spéciale du FMI n° 94 (Washington D.C., 1992), page 52 (copie jointe en tant que pièce n° 5 des États-Unis).

¹⁴⁷ *Id.*

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.

Ni le GATT ni l'OMC n'exigent que les Membres adoptent un système fiscal particulier

4.320 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. En vertu du principe de la souveraineté fiscale, un pays qui applique 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 imposée 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).

4.321 L'OMC n'a jamais eu vocation (et n'est pas équipée) pour établir des normes fiscales internationales, compte tenu en particulier de la diversité des pratiques fiscales admises. Elle ne devrait certainement pas pénaliser un pays appliquant un système d'imposition mondial parce qu'il y incorpore des éléments d'un système territorial en vue d'établir un traitement fiscal comparable. Or, c'est précisément ce que les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de faire.

Le régime DISC

4.322 En 1971, les États-Unis ont institué un système de report d'impôt pour les sociétés appelées DISC et leurs actionnaires afin de compenser l'avantage intrinsèque dont jouissaient les exportateurs européens par rapport à leurs homologues américains du fait que, dans le cadre des systèmes territoriaux des pays européens, les revenus perçus à l'étranger par les exportateurs étaient (et sont toujours) exonérés d'impôt.

4.323 Une société DISC était une filiale nationale d'une société américaine engagée dans des activités d'exportation, et le régime DISC imposait des règles très strictes pour bénéficier de ce statut, exigeant que la société se consacre presque exclusivement à l'exportation. Les revenus de la société DISC n'étaient pas imposés directement par les États-Unis et la société n'était pas tenue de présenter une déclaration de revenu distincte de celle de sa société mère. En fait, ses revenus étaient imposés lorsqu'ils étaient transférés à la société mère aux États-Unis sous la forme de dividendes. La société DISC était censée verser chaque année à la société mère sous la forme de dividendes une fraction de ses revenus à l'exportation, de sorte que la société mère était redevable de l'impôt sur cette fraction des revenus. L'impôt sur le reste des revenus de la société DISC pouvait être reporté sans paiement d'intérêts jusqu'à ce qu'ils soient effectivement versés à la société mère (ou que d'autres faits se produisent).

Les affaires concernant les législations fiscales

4.324 En février 1972, les Communautés européennes ont demandé l'ouverture de consultations au sujet du régime DISC, dans le cadre de la procédure de règlement des différends du GATT de 1947, alléguant que ce régime constituait une subvention à l'exportation au sens de l'article XVI du GATT de 1947. Les États-Unis ont répondu en demandant l'ouverture de consultations similaires avec la France, la Belgique et les Pays-Bas, alléguant qu'en fait, si le régime DISC constituait une subvention, la législation de ces trois pays en matière d'impôt sur le revenu accordait à leurs exportateurs une subvention fiscale au moins équivalente à celle qui était prétendument octroyée aux exportateurs américains par le régime DISC. Les États-Unis ont fait observer que ces pays appliquaient le principe de la territorialité ou n'imposaient pas les revenus provenant d'activités menées à l'étranger dans le cadre de ventes à l'exportation. Par conséquent, d'après eux, ces pays n'imposaient pas les revenus à

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 Les États-Unis et les Communautés européennes ont demandé l'établissement de groupes spéciaux pour l'examen de leurs allégations respectives, et quatre groupes spéciaux ayant la même composition ont été établis.¹⁵² Le 2 novembre 1976¹⁵³ le groupe spécial a remis ses rapports sur les quatre affaires, dans lesquels il constatait que tant le régime DISC que les systèmes fiscaux européens avaient les caractéristiques d'une subvention à l'exportation.¹⁵⁴

4.326 À propos des pratiques suivies par les pays européens, le groupe spécial a constaté que les éléments de base d'un système fiscal territorial peuvent constituer en soi une subvention illicite "quelle que soit la mesure dans laquelle [ces pratiques] peuvent être une conséquence fortuite des principes fiscaux ... plutôt qu'une intention politique délibérée [de favoriser les exportations]."¹⁵⁵ Il a noté en outre que "la manière ... dont [la France et la Belgique] applique[nt] le principe de la territorialité", et "la manière particulière dont les Pays-Bas appliquent le principe de l'universalité, ainsi que l'exonération accordée dans certains cas aux revenus réalisés à l'étranger", permettent, dans chaque cas:

à une certaine partie des activités d'exportation relevant d'un processus économique qui prend sa source dans le pays d'échapper à l'impôt [applicable dans ce pays]. [Le pays] a ainsi renoncé aux recettes de cette provenance, et créé un éventuel avantage pécuniaire pour les ventes à l'exportation dans les cas où les dispositions relatives à l'imposition du revenu et à l'imposition des sociétés sont sensiblement plus libérales à l'étranger.¹⁵⁶

4.327 Les conclusions du groupe spécial concernant les pratiques fiscales européennes reposaient sur trois arguments: 1) les revenus provenant des activités économiques d'une filiale ou d'une succursale étrangères peuvent être considérés à juste titre comme ayant "leur source" dans le pays où la société mère mène des activités d'exportation; 2) le fait de renoncer aux recettes provenant de l'impôt sur les revenus imputables aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger crée un éventuel avantage pécuniaire pour les ventes à l'exportation si le taux d'imposition dans le pays

¹⁵² Comme les groupes spéciaux avaient la même composition, les États-Unis emploient l'expression "groupe spécial" au singulier.

¹⁵³ *Législations fiscales - Législation fiscale des États-Unis concernant les sociétés américaines de vente à l'étranger (DISC)*, L/4422, IBDD, S23/107, rapport du groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981; *Législations fiscales - Pratiques suivies par la France en matière d'impôt sur le revenu*, L/4423, IBDD, S23/126, rapport du groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981; *Législations fiscales - Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu*, L/4424, IBDD, S23/139, rapport du groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981; *Législations fiscales - Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, L/4425, IBDD, S23/150, rapport du groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981.

¹⁵⁴ En particulier, le groupe spécial était arrivé à la conclusion que "dans certains cas, la législation DISC a des effets qui ne sont pas compatibles avec les obligations résultant pour les États-Unis de l'article XVI, paragraphe 4 [du GATT]", IBDD, S23/107, paragraphe 74. Il avait noté en outre que "le report n'engendre pas l'élément d'intérêt que comporte l'impôt normalement perçu en cas de paiement tardif et différé; en conséquence, ... dans la mesure où il en est ainsi, la législation DISC constitue une exonération partielle visée par ... la Liste exemplative ..."*id.*, paragraphe 71.

¹⁵⁵ Voir, par exemple, IBDD, S23/150, paragraphe 35.

¹⁵⁶ IBDD, S23/126, paragraphe 47; IBDD, S23/139, paragraphe 24; IBDD, S23/150, paragraphe 34.

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).

- des mesures peuvent être adoptées en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.¹⁶⁰

4.331 La Décision du Conseil de 1981 infirmait de fait les décisions du groupe spécial concernant la France, la Belgique et les Pays-Bas, et établissait clairement un critère de territorialité pour déterminer si une mesure particulière en matière d'impôt sur le revenu constitue une subvention à l'exportation, selon lequel les revenus provenant d'activités qui se déroulent hors du territoire du pays d'origine ne doivent pas être imposés par celui-ci et la décision de ne pas les imposer ne donne pas lieu à une subvention à l'exportation. Cette règle a permis à la France, à la Belgique et aux Pays-Bas de conserver leur système de type territorial favorisant les exportations tout en indiquant clairement aux États-Unis des règles claires pour modifier leur législation fiscale de manière à accorder à leurs exportateurs le même traitement que celui dont bénéficiaient les exportateurs européens d'une manière qui soit compatible avec le GATT. Les règles énoncées dans la Décision de 1981 s'inspiraient de celles qui figuraient dans le Code des subventions, et elles n'ont pas été modifiées au cours des négociations du Cycle d'Uruguay qui ont abouti à l'adoption de l'Accord SMC.

Vue d'ensemble du régime FSC

Promulgation de la législation sur les FSC

4.332 Bien que les États-Unis aient considéré initialement que la Décision du Conseil de 1981 validait le régime DISC¹⁶¹, pour régler ce différend, ils se sont engagés devant le Conseil du GATT, en octobre 1982 à proposer une législation qui tiendrait compte des préoccupations des autres parties contractantes du GATT. En mars 1983, le gouvernement des États-Unis a approuvé les grandes lignes d'un projet visant à remplacer le régime DISC par un système de type territorial compatible avec les règles du GATT en matière de subventions. Comme le régime DISC, la législation sur les FSC avait pour but de remédier dans une certaine mesure au déséquilibre qui résultait, pour les exportateurs américains, des différences d'approche entre le système d'imposition territorial des pays européens et le système d'imposition mondial des États-Unis.

4.333 En 1984, le Congrès a promulgué la Loi sur la réduction du déficit dont le titre VIII remplaçait le régime DISC par le régime FSC.¹⁶² Dans les textes d'application, le Congrès a exprimé son intention de faire en sorte que la législation sur les FSC soit compatible avec le GATT:

¹⁶⁰ Les deux dernières règles sont reprises presque textuellement de la note de bas de page 2 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation annexée à l'Accord du Tokyo Round sur l'interprétation et l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ("Code des subventions"), qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1980. Cette liste représentait les résultats d'autres accords sur la mise à jour de la Liste exemplative de 1960, sur laquelle le groupe spécial s'était fondé dans chacun de ses rapports dans les Affaires *Législations fiscales*. Voir IBDD, S23/107, paragraphe 28; IBDD, S23/126, paragraphe 50; IBDD, S23/139, paragraphe 37 et IBDD, S23/150, paragraphe 37. Les trois pays européens concernés ont cité la Liste exemplative annexée au Code des subventions et le fait qu'ils reconnaissaient mutuellement que les activités économiques menées hors du territoire du pays d'origine ne doivent pas nécessairement être imposées par celui-ci, pour justifier l'inclusion des principes énoncés dans la Décision du Conseil de 1981. Voir les documents du GATT C/114 (8 décembre 1980), C/115 (8 décembre 1980) et C/116 (8 décembre 1980).

¹⁶¹ Voir Commission de la fiscalité, 98^{ème} Congrès, *General Explanation of the Revenue Provisions of the Deficit Reduction Act of 1984*, 1041 (1985) ("*General Explanation* ") (pièce n° 6 des Communautés européennes).

¹⁶² Public Law n° 98-369, paragraphes 801 à 805, 98 Stat. 985, 985-1003 (1984). Les dispositions sur les FSC figurent aux articles 921 à 927 du Code des impôts (pièce n° 1 des Communautés européennes).

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.

génératrices de ses revenus à l'exportation hors du territoire douanier des États-Unis. Les revenus de la FSC doivent en outre être déterminés sur la base des prix de cession spécifiés dans la loi, c'est-à-dire soit le prix effectif pour les ventes entre parties indépendantes non liées, soit pour les ventes entre parties liées, un prix déterminé selon une formule qui doit être conforme aux prescriptions du GATT exigeant que les prix soient fixés dans des conditions de libre concurrence.¹⁶⁶

4.338 Il est évident que le régime FSC diffère sensiblement du régime DISC sur plusieurs points fondamentaux de manière à respecter les principes énoncés dans la Décision du Conseil de 1981 et maintenant dans l'Accord SMC. À la différence d'une société DISC, qui est une société américaine, une FSC doit être constituée hors du territoire douanier des États-Unis dans une juridiction qui remplit les conditions requises par les États-Unis en matière d'échange d'informations sur les questions fiscales.¹⁶⁷ À la différence d'une société DISC, une FSC doit avoir un bureau à l'étranger où elle doit tenir en permanence des livres comptables, ce qui en fait l'équivalent d'une filiale étrangère ou d'un établissement permanent.¹⁶⁸ À la différence d'une DISC, qui n'était pas imposable, une FSC déclare séparément ses revenus et paie des impôts, y compris des impôts estimatifs, sur une fraction importante de ses revenus.¹⁶⁹ De plus, en vertu de la loi, elle doit être juridiquement et financièrement responsable de certains processus économiques essentiels se déroulant hors des États-Unis. C'est seulement si elle remplit ces conditions que les revenus provenant de ces processus économiques peuvent être exonérés d'impôt en application des dispositions relatives aux FSC, comme le permettent la Décision du Conseil de 1981 et l'Accord SMC. Ces conditions sont analysées en détail plus loin.

Les FSC sont des sociétés étrangères légitimes et actives

4.339 Le Congrès a stipulé qu'une FSC devait être une société étrangère constituée hors du territoire douanier des États-Unis.¹⁷⁰ Comme cela a été dit plus haut, en vertu de la législation fiscale des États-Unis, une société étrangère est une société constituée conformément aux lois d'une juridiction autre que les 50 États et le District of Columbia. L'affirmation des Communautés européennes selon laquelle les FSC sont des sociétés fictives, et non des sociétés étrangères réelles, est donc fautive d'un point de vue factuel.¹⁷¹

¹⁶⁶ *General Explanation*, pages 1042 et 1043.

¹⁶⁷ Les pays membres des Communautés européennes remplissant les conditions requises pour l'implantation d'une FSC sont les suivants: Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Finlande, France, Irlande, Pays-Bas et Suède. Avis 84-15, 1984-2 C.B. 474 (copie jointe en tant que pièce n° 6 des États-Unis). Les Pays-Bas et la Belgique en particulier ont attiré de nombreuses FSC.

¹⁶⁸ Dans le document "*General Explanation*", page 1044, il est dit que "pour que la condition obligeant la FSC à avoir un bureau et des livres de compte à l'étranger soit remplie, le Congrès avait prévu que le bureau devait mener des activités comparables à celles d'un "établissement permanent" au sens des conventions sur l'imposition des revenus". La notion d'"établissement permanent" est utilisée au niveau international pour désigner une succursale étrangère qui peut être assujettie à l'impôt dans le pays source (pays d'accueil), conformément au principe des conventions fiscales. Il n'est pas nécessaire ici d'examiner les conditions techniques particulières applicables à un établissement permanent car le Congrès n'avait pas l'intention d'exiger qu'une FSC satisfasse à toutes ces conditions.

¹⁶⁹ Une FSC doit payer une amende en cas de versement insuffisant au titre des impôts estimatifs même si elle-même et son fournisseur apparenté ont payé plus d'impôts que ce qui était dû. Comme ce sont deux contribuables distincts, il n'y a pas de compensation entre les impôts estimatifs payés par chacun d'eux. Le statut distinct de la FSC est ainsi respecté.

¹⁷⁰ S.Prt. n° 98-169, page 636 ("*Senate Print*") (copie jointe en tant que pièce n° 11 des États-Unis).

¹⁷¹ Première communication des Communautés européennes, paragraphes 35, 39 et 42.

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 Ces opérations comprennent le démarchage (autre que par la publicité), la négociation ou l'établissement du contrat pour la transaction à l'exportation considérée. L'une au moins de ces trois opérations importantes doit être effectuée hors des États-Unis. La FSC doit en outre se charger de toutes les opérations de distribution indiquées ci-après:

- a) publicité et promotion des ventes;
- b) traitement des commandes et organisation de la livraison;
- c) transport jusqu'au client des marchandises entrant dans la transaction;
- d) établissement et envoi de la facture finale ou du bordereau, ainsi que de la quittance;
- e) prise en charge du risque de crédit.¹⁸¹

4.344 De plus, la FSC doit engager hors des États-Unis au moins 50 pour cent des frais directs afférents aux cinq activités susmentionnées ou 85 pour cent des frais directs afférents à deux d'entre elles.¹⁸²

4.345 Comme les règles applicables aux FSC ont pour but d'imputer à celles-ci les activités menées hors du territoire des États-Unis, il est stipulé qu'elles doivent être responsables de ces activités. Elles ne sont pas tenues de les exécuter elles-mêmes avec leur propre personnel. Elles peuvent en fait confier ces activités à un agent sous contrat qu'elles rémunèrent. Ces règles montrent que le Congrès a conçu le régime FSC de manière à ce qu'il reproduise les effets d'une exonération territoriale en exigeant que la FSC assume la responsabilité économique de *toutes* les activités menées à l'étranger dans le cadre de la transaction, quelle que soit la personne qui les exécute.

4.346 Le Congrès a conçu le régime FSC de manière à isoler l'activité économique qui se déroule hors du territoire des États-Unis, que la transaction à l'exportation consiste en une vente, une

¹⁷⁹ Voir, par exemple, *Kimberly-Clark*, et *Advisory Opinion - Petition No. C880726A*, 1989 N.Y. Tax LEXIS 123 (State of New York – Commissioner of Taxation and Finance, 31 janvier 1989) (copie jointe en tant que pièce n° 17 des États-Unis).

¹⁸⁰ Article 925 c) du Code des impôts.

¹⁸¹ Article 924 d) et e) du Code des impôts.

¹⁸² Article 924 d) du Code des impôts.

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-vente ou d'un service, la FSC doit toujours exécuter ou payer pour faire exécuter les opérations intermédiaires nécessaires pour mener à bien la transaction. Dans tous les cas, la loi exige qu'elle assume la responsabilité juridique et financière des opérations qu'effectuerait un distributeur, tandis que la société mère reste responsable des fonctions du producteur. La part des revenus attribuable à la FSC, compte tenu des fonctions dont elle est responsable, est calculée selon les règles applicables en matière de fixation des prix de cession. Il s'agit, là encore, d'isoler et d'imputer à la FSC les revenus qui peuvent être justement attribués aux activités économiques menées hors du territoire des États-Unis. Une fraction de ces revenus sera exonérée si la FSC a respecté toutes les prescriptions légales.

4.347 En ce qui concerne les fonctions dont la FSC est responsable, les dispositions réglementaires exigent que les revenus qui lui sont imputés soient déterminés selon l'une des trois méthodes suivantes. La première se base sur les prix effectivement pratiqués entre la FSC et le "fournisseur apparenté" (c'est-à-dire la société mère américaine), qui sont soumis aux règles normales de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 du Code des impôts.¹⁸³ Les deux autres méthodes sont les règles de fixation administrative des prix, qui imputent à la FSC soit 1,83 pour cent des recettes brutes provenant des transactions auxquelles cette méthode est appliquée, soit 23 pour cent du revenu imposable combiné (CTI) de la FSC et de son fournisseur apparenté imputable aux transactions auxquelles cette méthode est appliquée.¹⁸⁴ Selon la méthode de répartition basée sur le CTI, il faut calculer tous les frais engagés par la FSC et sa société mère dans les transactions considérées, puis déduire ces frais des recettes brutes afin d'obtenir le CTI total. Vingt-trois pour cent de ce montant sont imputés à la FSC en tant que distributeur et 77 pour cent au producteur américain. La FSC ne peut appliquer les règles de fixation administrative des prix que pour les transactions dans lesquelles elle exécute, ou paie pour faire exécuter, toutes les opérations de distribution mentionnées précédemment.¹⁸⁵ Le Congrès des États-Unis a expressément stipulé que ces règles visent à "respecter les prescriptions du GATT qui exigent que les prix soient conformes aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence" et "à donner un résultat se rapprochant du prix fixé dans des conditions de libre concurrence".¹⁸⁶

4.348 Enfin, le régime FSC vise à éviter la double imposition des revenus à l'exportation perçus hors des États-Unis en exonérant une partie des revenus des FSC. Les revenus ainsi exonérés ne peuvent pas bénéficier des mesures prévues pour éviter la double imposition au moyen du mécanisme de crédit d'impôt étranger.¹⁸⁷

4.349 Par cette combinaison de conditions et de règles de fixation des prix de cession, le régime FSC accorde un traitement fiscal analogue à celui dont bénéficient les filiales de vente à

¹⁸³ Pièce n° 1 des Communautés européennes.

¹⁸⁴ Article 925 a) du Code des impôts.

¹⁸⁵ Article 925 c) du Code des impôts.

¹⁸⁶ *General Explanation*, pages 1042, 1043 et 1054.

¹⁸⁷ Articles 901 h) et 906 b) 5) du Code des impôts.

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 "dépense" 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 "dépense" 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 lequel l'exonération d'impôt partielle des FSC constitue une subvention à l'exportation. Cette thèse est

¹⁸⁸ À l'instar d'un système territorial, le régime FSC accorde aux actionnaires une exonération pour les dividendes versés à la société mère au titre des revenus de source étrangère.

¹⁸⁹ Pièce n° 5 des Communautés européennes, tableau 6-4, page 23.

¹⁹⁰ En fait, à supposer, pour les besoins du débat, que les règles de fixation administrative des prix donnent lieu à une subvention, ce chiffre surestime l'importance de l'"avantage". En effet, il englobe les données relatives aux FSC qui appliquent la méthode de répartition des bénéfices énoncée à l'article 482, laquelle ne constitue pas une subvention, comme l'ont admis les Communautés européennes. Par conséquent, tout "avantage" prétendument conféré par les règles de fixation administrative des prix représenterait une fraction de 0,93 pour cent.

¹⁹¹ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 106.

¹⁹² Pièce n° 5 des Communautés européennes, page 14. Les Communautés européennes oublient aussi la conclusion suivante du Trésor: "Dans plusieurs secteurs, l'avantage conféré par le programme FSC était si faible par rapport à la valeur totale des exportations que l'effet défavorable du taux de change a probablement été plus important que cet avantage. Dans ces secteurs, le programme FSC a un léger effet *défavorable* sur les exportations." *Id.* (pas d'italique dans l'original).

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 menées à l'étranger. De ce fait, il est pleinement conforme aux règles et aux principes de l'OMC.

4.353 Les États-Unis répondent ensuite à la deuxième allégation des Communautés européennes, selon laquelle les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une autre subvention prohibée parce qu'elles ont pour effet de transférer ou d'imputer indûment des revenus.

4.354 Premièrement, d'un point de vue juridique, les Communautés européennes interprètent mal la disposition pertinente de l'Accord SMC et fondent toute leur argumentation sur cette proposition erronée. La note de bas de page 59, qui est la disposition applicable de l'Accord SMC, stipule que les Membres de l'OMC peuvent répartir les revenus provenant de transactions à l'exportation de manière à distinguer ceux qui proviennent d'activités économiques extraterritoriales de ceux qui proviennent d'activités économiques menées sur leur territoire. Cette note indique clairement que, pour effectuer cette répartition, ils sont libres de recourir à des pratiques administratives ou autres. Les Membres ont donc une grande latitude pour déterminer les pratiques administrative à suivre pour autant que la répartition globale des revenus se rapproche du résultat qui serait obtenu dans des conditions de libre concurrence et ne se traduise pas par une "économie notable" d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.

4.355 Les Communautés européennes présentent cette règle de façon erronée et partent du principe qu'une subvention prohibée existe par définition parce que les FSC n'exercent pas elles-mêmes suffisamment d'activités pour obtenir les revenus qui leur sont imputés en application des règles de fixation administrative des prix, ou parce que l'application de ces règles peut, dans des transactions particulières, donner un résultat différent de celui qui pourrait être obtenu dans la même transaction en appliquant l'article 482. Cet argument *ipso facto* ignore le fait que la note de bas de page 59 a pour objet de soumettre la répartition des revenus à une discipline afin d'éviter que les revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger ne soient surestimés, ce qui donnerait lieu à une subvention en exonérant les revenus générés par les activités menées sur le territoire de l'autorité fiscale. En alléguant simplement que, dans des transactions particulières, les règles de fixation administrative des prix donnent des prix différents de ceux qui seraient établis si ces règles n'existaient pas, les Communautés européennes se méprennent à la fois sur l'objet de la note 59 et sur l'objectif visé par les dispositions relatives aux FSC, y compris les règles de fixation administrative des prix.

4.356 En fait, dans le cadre du régime FSC – dont les règles de fixation administrative des prix ne sont qu'un élément – les revenus attribuables à des activités économiques menées hors du territoire des États-Unis sont convenablement imputés aux FSC. Quand le Congrès a conçu ce régime, il a dit explicitement qu'il le faisait dans l'intention d'appliquer la Décision du Conseil de 1981, qui confirmait que les parties contractantes du GATT pouvaient exonérer les revenus qui pouvaient être

¹⁹³ Pour les mêmes raisons, l'exonération d'impôts directs des revenus de source étrangère ne constitue absolument pas une subvention. Dans la mesure où l'exonération d'impôt des FSC n'est pas une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC, elle ne constitue pas une subvention prohibée au titre de l'article 3.1 a) ou de toute autre disposition de l'Accord.

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 59. En particulier, le régime FSC a pour effet d'exonérer les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger. Comme cela était envisagé, le résultat reproduit celui d'un système territorial et est pleinement conforme aux règles énoncées dans l'Accord SMC.

4.360 Dans leur argumentation, les Communautés européennes n'examinent pas la question de savoir si l'exonération des revenus des FSC est liée à une activité économique menée à l'étranger et, dans leur première communication, elles ne fournissent aucun élément de preuve factuel indiquant qu'elle ne l'est pas. Au lieu de cela, les Communautés européennes invoquent une règle de droit erronée et affirment que, par définition, le régime FSC n'est pas conforme à cette règle. En conséquence, elles n'ont pas présenté d'éléments *prima facie*. Elles se sont encore moins acquittées de la charge qui leur incombait de démontrer l'existence d'une "économie notable" d'impôts directs au sens de la note 59.

Conformément aux dispositions déterminantes de l'OMC, la décision d'exonérer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée

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 le sens de l'article 3.1 a) en ce qui concerne les mesures mentionnées dans la Liste exemplative.

¹⁹⁴ Les Communautés européennes définissent l'exonération d'impôt en cause dans la présente affaire comme comprenant trois éléments:

l'exclusion des "revenus à l'exportation" des FSC du champ d'application des dispositions de la sous-partie F du Code des impôts concernant les sociétés étrangères contrôlées (articles 951 e) et 954 d) à e) du Code des impôts);

l'exonération de l'impôt qui serait normalement exigible aux États-Unis sur des "revenus à l'exportation exonérés" des FSC (article 921 a) du Code des impôts);

le fait que la société mère d'une FSC a le droit de déduire la totalité des dividendes distribués (exonération d'impôt) prélevés sur les "gains et bénéfices de la FSC imputables aux revenus à l'exportation" (article 245 c) du Code des impôts en liaison avec l'article 926 a)).

Première communication des Communautés européennes, paragraphe 125. Les États-Unis incluent également ces trois éléments (non-applicabilité de la sous-partie F, exonération d'une fraction des revenus à l'exportation et déduction des dividendes distribués) dans la définition qu'ils donnent de l'"exonération" dans leur communication. Toutefois, ils ne sont pas d'accord avec la caractérisation du deuxième élément comme étant une exonération de l'impôt "qui serait normalement exigible". Comme cela est expliqué plus loin, puisque aucune règle de l'OMC ne fait obligation aux États-Unis d'imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, l'exonération partielle de ces revenus ne peut pas être considérée comme l'abandon de recettes publiques "normalement exigibles".

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 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 libre concurrence ne serait pas pertinent. Ce principe vise à empêcher le transfert indu de revenus entre des parties ou des fonctions. Dans le contexte des transactions à l'exportation, il vise principalement à garantir que des revenus qui peuvent être imputés à juste titre à des processus économiques qui se déroulent *dans* le pays d'imposition ne soient pas transférés dans un autre pays. Si l'Accord SMC était interprété comme exigeant que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent tant à l'étranger que dans le pays soient imposés par l'administration fiscale nationale, le transfert de revenus entre parties liées serait sans objet (car aucun avantage fiscal ne serait retiré), et les parties pertinentes de la note seraient vidées de leurs sens.¹⁹⁶ La note se réfère donc implicitement au principe établi de longue date selon lequel les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas être imposés.

¹⁹⁵ À cet égard, l'Organe d'appel a déclaré que, quand les questions soumises à un groupe spécial font intervenir deux dispositions, le groupe spécial devrait examiner en premier la disposition la plus spécifique. *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 204. Le raisonnement de l'Organe d'appel sur ce point découle du principe d'interprétation *generalia specialibus*, selon lequel "une question régie par une disposition particulière qui traite de cette question en tant que telle est de ce fait exclue du champ de la disposition générale qui traite de l'ensemble du sujet dont fait partie cette question, et qui la régirait normalement en tant qu'élément de cet ensemble". Gerald Fitzmaurice, *The Law and Procedure of the International Court of Justice 1951-4: Treaty Interpretation and Other Treaty Points*, 1957 British Y.B. Int'l L. 236 (copie jointe en tant que pièce n° 7 des États-Unis). En conséquence, les États-Unis examinent d'abord le point e) et la note de bas de page 59, qui sont les dispositions de l'Accord SMC qui traitent le plus expressément des mesures fiscales du genre du régime FSC.

¹⁹⁶ Un tel résultat est évidemment inadmissible au regard du droit international public. "Un interprète n'est pas libre d'adopter une interprétation qui aurait pour résultat de rendre redondants ou inutiles des clauses ou des paragraphes entiers d'un traité". *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*, WT/DS2/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 29 avril 1996, page 26 ("*Essence nouvelle formule*"); voir aussi *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 4 octobre 1996, page 13 ("*Boissons alcooliques*") (idem).

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 1960, un certain nombre de parties contractantes du GATT ont accepté une déclaration qui donnait effet pour la première fois à l'article XVI:4.¹⁹⁹ Cette déclaration était accompagnée d'un rapport d'un groupe de travail qui contenait ce qui allait devenir la première liste exemplative de subventions à l'exportation.²⁰⁰ Dans cette liste, proposée par la France, il était précisé que "ces pratiques en général seront considérées comme des subventions au sens de l'article XVI, paragraphe 4 ...".²⁰¹ Le point c) de la liste - qui est le précurseur du point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC - indiquait que "[l]'exonération des impôts directs ... accordée aux entreprises industrielles et commerciales au titre des exportations" devait être considérée comme une subvention à l'exportation.²⁰²

4.370 Il est clair que le point c) ne visait pas à interdire aux parties contractantes d'exonérer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Cela est attesté par le fait que, dans les affaires *Législations fiscales*, toutes les parties européennes - France, Belgique et Pays-Bas - ont accepté la déclaration.²⁰³ À l'époque, chacun de ces trois pays avait un système fiscal

¹⁹⁷ IBDD, S3/249, pages 252 à 255 (1955); *Protocole portant amendement du préambule et des parties II et III du GATT, 1955* (Accord n° 33, App. C), document du GATT L/717 (1957).

¹⁹⁸ *Id.*

¹⁹⁹ IBDD, S9/33.

²⁰⁰ IBDD, S9/195.

²⁰¹ *Id.*, page 196.

²⁰² *Id.*, page 196.

²⁰³ IBDD, S9/34; voir aussi J. Jackson, *World Trade and the Law of GATT*, paragraphe 15.3, page 374, note 24 (1969) (pièce n° 8 des États-Unis).

territorial ou un système contenant des éléments d'un système territorial. Chacun d'eux considérait les revenus provenant de ventes à l'exportation comme des revenus de source étrangère qui étaient de ce fait exonérés d'impôt, et chacun a fait valoir, dans les affaires en question, qu'il était tout simplement inconcevable que l'article XVI:4 du GATT interdise l'exonération d'impôt des revenus imputables à des processus économiques ayant lieu à l'étranger en liaison avec des exportations en provenance de leurs territoires.²⁰⁴

4.371 En 1979, l'article XVI a été de nouveau précisé par l'adoption du Code des subventions.²⁰⁵ L'article 9 du Code, qui interdisait les subventions à l'exportation de produits autres que certains produits primaires, faisait référence à une annexe et stipulait que "[l]es pratiques énumérées aux points a) à l) de l'annexe sont des exemples de subventions à l'exportation".²⁰⁶ Cette annexe, intitulée "Liste exemplative de subventions à l'exportation", était une version modifiée de la liste exemplative de 1960.²⁰⁷

4.372 Le point e) de la liste exemplative de 1979 était une version révisée du point c) de la liste de 1960. Il désignait comme étant une subvention à l'exportation l'"exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... accordés spécifiquement au titre [des] exportations", termes identiques à ceux de ce qui est devenu plus tard le point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC.

4.373 Le point e) contenait aussi une note de bas de page 2 qui était libellée pour l'essentiel comme la note 59 de l'Accord SMC. La partie pertinente de cette note disait ce qui suit:

Les signataires 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 fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. Tout signataire pourra appeler l'attention d'un autre signataire sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe et qui se traduisent par une économie importante d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Dans de telles circonstances, les signataires 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 que les signataires tiennent de l'Accord général, 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 signataire, 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 signataire.

4.374 La note de bas de page 2 témoigne des préoccupations qu'avaient alors les parties adverses au sujet des conclusions du groupe spécial dans les affaires *Législations fiscales*. D'une part, la note reconnaissait le principe selon lequel, si des revenus imputables à des processus économiques qui se

²⁰⁴ Voir IBDD, S23/126, paragraphe 20 (France); IBDD, S23/139, paragraphe 21 (Belgique); IBDD, S23/150, paragraphe 21 (Pays-Bas).

²⁰⁵ IBDD, S26/62.

²⁰⁶ *Id.*, page 75.

²⁰⁷ *Id.*, pages 90 à 92.

déroulent à l'étranger sont exonérés d'impôts directs, ces revenus doivent être imputés ou répartis conformément au principe de la libre concurrence, ce qui était alors une préoccupation majeure des États-Unis.²⁰⁸ D'autre part, elle reconnaissait que les pays pouvaient concevoir leur système fiscal de manière à éviter la double imposition, ce qui était une caractéristique essentielle des systèmes d'imposition territoriaux des pays européens qui étaient alors contestés.²⁰⁹ En somme, la note 2 a été insérée dans le Code des subventions pour reconnaître et confirmer que les parties contractantes du GATT n'étaient pas tenues d'imposer les revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger et que l'exonération de ces revenus ne constituait pas une subvention à l'exportation, à condition qu'ils soient convenablement répartis entre les activités menées dans le pays et à l'étranger lorsque des parties liées étaient impliquées dans des transactions à l'exportation.

4.375 En 1981, deux ans après l'adoption du Code des subventions, le Conseil du GATT a explicitement formulé et réaffirmé ces principes en adoptant les rapports sur les affaires *Législations fiscales*. Sa décision dit 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.*²¹⁰

4.376 La décision dit en outre:

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.²¹¹

4.377 La Décision du Conseil de 1981 faisait écho à la note de bas de page 2 du Code des subventions. Elle exprimait clairement ce qui était implicite dans la note, à savoir le principe général selon lequel "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". Mais elle précisait aussi que, pour imputer des revenus à des activités économiques menées à l'étranger, il fallait que "les prix soient fixés dans des conditions de libre concurrence", et elle réaffirmait que l'article applicable du

²⁰⁸ IBDD, S23/126, paragraphe 26.

²⁰⁹ Voir, par exemple, IBDD, S23/126, paragraphe 20 ("Le représentant de la France a déclaré en réponse que le principe de la territorialité ... se rattache à une conception respectueuse de la souveraineté fiscale des États et permet alors d'éviter la double imposition par exonération."). Bien entendu, le principe consistant à éviter la double imposition est également reconnu dans le système fiscal des États-Unis, par exemple, par le recours au crédit d'impôt étranger.

²¹⁰ IBDD, S28/121 (pas d'italique dans l'original).

²¹¹ *Ibid.*

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 prolongé dans le cadre de l'OMC le traitement appliqué dans le cadre du GATT à l'exonération d'impôts directs des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.²¹² Le texte de la note 59, lu à la lumière d'un historique qui remonte aux origines de l'article XVI:4 du GATT, témoigne d'une concordance de vues constante entre les parties contractantes du GATT et les Membres de l'OMC sur le fait que l'exonération d'impôts directs des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas en soi une subvention à l'exportation.

Le principe énoncé dans la Décision du Conseil de 1981 est le principe déterminant en l'espèce

4.379 Non seulement la Décision du Conseil de 1981 éclaire l'interprétation de l'Accord SMC et s'inspire d'un principe du GATT établi de longue date, mais encore il est justifié de lui accorder du poids en tant que telle. Comme l'a expliqué l'Organe d'appel, "l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC et l'alinéa 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 à l'Accord sur l'OMC permettent de transmettre à la nouvelle OMC la jurisprudence et l'expérience juridique du GATT de 1947 donnant des gages de continuité et de cohérence pour un passage sans heurt d'un système à l'autre".²¹³ L'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC stipule que "[s]auf 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".

4.380 La Décision du Conseil de 1981 est l'énoncé le plus explicite du principe selon lequel les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés. Comme elle renferme un raisonnement expressément approuvé par le Conseil du GATT, elle équivaut à une interprétation faisant autorité d'un Accord de l'OMC donnée par la Conférence ministérielle ou le Conseil général, qui ont, en vertu de l'article IX:2 de l'Accord sur l'OMC, "le pouvoir exclusif d'adopter des interprétations du présent accord et des Accords commerciaux multilatéraux".²¹⁴ Étant donné que le Conseil du GATT a énoncé expressément des principes juridiques, sa déclaration constitue une "pratique ultérieurement suivie" au sens de l'article 31 3) b) de la Convention de Vienne sur le droit des traités, pour ce qui est de l'article XVI:4

²¹² À l'exception de quelques modifications de forme et de la suppression de certaines dispositions transitoires, le point e) et la note 59 de l'Accord SMC sont identiques au point e) et à la note 2 du Code des subventions. Cela n'a rien d'étonnant car, si d'autres points de la liste exemplative ont été examinés et modifiés au cours du Cycle d'Uruguay, le point e) n'a pas fait l'objet de négociations.

²¹³ *Boissons alcooliques*, pages 16 et 17.

²¹⁴ Voir aussi l'article 3:9 du Mémoire d'accord qui stipule que "les dispositions du présent mémorandum d'accord sont sans préjudice du droit des Membres de demander une interprétation faisant autorité des dispositions d'un accord visé, par la prise de décisions au titre de l'Accord sur l'OMC ou d'un accord visé qui est un Accord commercial plurilatéral".

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 l'exportation prohibée – est erroné.²¹⁶ Cet argument est directement contredit par la règle déterminante examinée précédemment. Comme l'a noté le Président du Conseil du GATT, le principe énoncé dans la Décision du Conseil de 1981 "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 *ne sont pas tenus de le faire*".²¹⁷ Il n'est pas utile de savoir comment ou dans quelle mesure les Membres de l'OMC décident de ne pas imposer ces activités. Ceux qui appliquent le principe de la territorialité le font en limitant leur juridiction fiscale à leurs frontières. Ceux qui ont un système d'imposition mondial peuvent obtenir le même résultat en accordant une exonération, un report ou un crédit d'impôt (ou en combinant ces trois formules). De toute façon, l'exonération d'une partie ou de la totalité des revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger, quels que soient les moyens employés, ne constitue pas une subvention à l'exportation.

Les règles de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC ne constituent pas une subvention à l'exportation

4.383 La deuxième assertion des Communautés européennes – selon laquelle les règles de fixation administrative des prix donnent lieu à une subvention à l'exportation qui contrevient au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59 – repose sur une interprétation fondamentalement erronée de cette note et de la façon dont le régime FSC reproduit la notion de territorialité de l'impôt. En tant que telle, cette allégation n'est absolument pas étayée par les faits pertinents.²¹⁸

²¹⁵ L'Organe d'appel a estimé qu'une décision des parties contractantes d'adopter un rapport de groupe spécial, sans plus, ne signifiait pas nécessairement que les parties contractantes avaient pour objectif "que cette décision constitue une interprétation définitive des dispositions pertinentes du GATT de 1947" ou qu'elles "étaient d'accord à propos du raisonnement juridique sur lequel s'appuyait le rapport". *Boissons alcooliques*, page 16. De telles décisions font cependant partie de "l'"acquis" du GATT" et "suscitent chez les Membres des attentes légitimes et devraient donc être prises en compte lorsqu'[elles] ont un rapport avec un autre différend". *Id.*, page 17.

²¹⁶ Voir la première communication des Communautés européennes, paragraphes 151 et 158.

²¹⁷ *Législation fiscale*, IBDD, S28/121 (pas d'italique dans l'original).

²¹⁸ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 158. Les Communautés européennes ne contestent pas les résultats obtenus au moyen des règles de fixation des prix fondées sur l'article 482 du Code des impôts (article 925 a) 3)). Ces critiques visent plutôt les règles de fixation administrative des prix appliquées à la place de l'article 482. Voir la première communication des Communautés européennes,

4.384 La note 59 vise à garantir que l'imputation des revenus à des activités économiques menées à l'étranger ou leur répartition soient faites convenablement et ne donnent pas lieu à une subvention en imputant à ces activités une part trop importante des revenus de manière à soustraire à l'impôt des revenus imputables à des activités économiques menées sur le territoire *national*. Conformément à la note de bas de page 59, les pratiques administratives suivies pour répartir les revenus doivent être conformes au principe de la libre concurrence et ne doivent pas se traduire par une "économie notable" d'impôts directs. Les règles FSC étaient censées respecter et respectent effectivement ce principe en exonérant sur la base de la territorialité les revenus imputables à des fonctions de distribution assurées hors des États-Unis soit par une FSC directement, soit par des fabricants apparentés ou des tiers sous contrat rémunérés par la FSC.

4.385 Les Communautés européennes font erreur en se polarisant sur la façon dont les règles de fixation administrative des prix peuvent s'appliquer dans une transaction particulière et en s'obstinant à considérer les FSC comme des sociétés distinctes, et non comme un moyen d'imputer des revenus à des activités économiques menées à l'étranger conformément à la règle de la note 59. En ne présentant aucun élément de preuve en rapport avec la règle effectivement énoncée dans la note 59, les Communautés européennes n'ont même pas établi *prima facie* le bien-fondé de leur allégation faisant état de subventions et, en vertu des principes établis en matière de règlement des différends dans le cadre de l'OMC, les États-Unis ne sont pas tenus de réfuter cette allégation.²¹⁹ Ils le font cependant ci-après.

La règle de la libre concurrence énoncée dans la note de bas de page 59 permet de déterminer si les revenus sont convenablement imputés à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger

4.386 Les Communautés européennes soutiennent que les règles de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC constituent en soi des subventions à l'exportation parce que, d'après elles, ces règles ne permettent pas d'obtenir un résultat proche du "résultat normal de l'activité économique des FSC", elles dérogent aux "règles normales de fixation des prix de cession établies à l'article 482 du Code des impôts", et elles ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence énoncé dans les Principes OCDE.²²⁰ Même si ces affirmations étaient vraies, aucun n'établit que les règles de fixation administrative des prix constituent une subvention à l'exportation parce que les Communautés européennes n'invoquent pas la bonne règle de droit. Ce qui importe, aux fins de la note 59 de l'Accord SMC, ce n'est pas de savoir si les règles de fixation administrative des prix peuvent amener à déterminer des obligations fiscales différentes de celles qui seraient déterminées en appliquant l'article 482 ou les Principes OCDE. C'est plutôt de savoir si les règles FSC permettent de répartir convenablement les revenus entre les processus économiques qui se déroulent à l'étranger et aux États-Unis.

paragraphes 150 et 158. Il faut cependant reconnaître à cet égard que, pour une partie des transactions FSC, on applique non pas les règles de fixation administrative des prix, mais les règles normales de fixation "non administrative" des prix de cession. La proportion est peut-être assez faible globalement, mais elle est beaucoup plus importante dans certains secteurs que dans d'autres. Dans le secteur aéronautique, par exemple, les données de 1992 concernant à la fois les ventes et la location-vente d'aéronefs montrent que les transactions pour lesquelles les prix de cession ont été fixés conformément à l'article 482 représentaient environ 23 pour cent du total des revenus des constructeurs d'avions américains exonérés dans le cadre du régime FSC. Voir la pièce n° 12 des Communautés européennes, page 128.

²¹⁹ Les États-Unis examinent plus loin les principes concernant la charge de la preuve qui s'appliquent en l'espèce.

²²⁰ Première communication des Communautés européennes, paragraphes 67 à 72, 93, 150 et 158.

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 contrevenir" au principe de la libre concurrence énoncé dans la phrase précédente de la note (pas d'italique dans l'original). Il ressort clairement de ce libellé que les Membres peuvent recourir à des pratiques administratives pour répartir les revenus pour autant qu'elles ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence énoncé dans la note et qu'elles ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs.²²² La note 59 ne dicte pas la forme ou la teneur des pratiques que les Membres peuvent suivre à cette fin, laissant à chaque Membre le soin de les déterminer.

4.389 De plus, la note 59 indique clairement que les pratiques administratives qui aboutissent à un résultat proche du prix établi dans des conditions de libre concurrence sont autorisées. Aux termes de la note, seules les pratiques administratives ou autres qui "se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation" peuvent être considérées comme de possibles subventions à l'exportation. La structure de la troisième phrase de la note -l'emploi des mots "impôts" et "transactions" au pluriel et du mot "économie" au singulier - indique que l'imputation des revenus à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger doit être conforme au principe de la libre concurrence en moyenne ou dans l'ensemble. Si tel est le cas, l'objectif consistant à déterminer le niveau d'imposition approprié est atteint.

4.390 Des règles ou pratiques administratives sont utilisées pour des raisons de commodité administrative tant pour l'administration fiscale que pour le contribuable. Elles évitent d'avoir à contester ou défendre la façon dont les revenus sont imputés dans chaque transaction. Toutefois, si l'on recourt à de telles pratiques, il faut que la répartition globale des revenus provenant des processus

²²¹ À cet égard, une recherche par ordinateur dans l'ensemble du texte des Accords de l'OMC a révélé que la note 59 est la seule disposition où est employée l'expression "dans des conditions de libre concurrence". De plus, cette expression apparaît dans un contexte qui fait référence aux "fins de la fiscalité".

²²² Étant donné les termes explicites de la note 59, qui est la règle applicable, l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle les règles de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC ne sont pas le genre de "régime de protection" autorisé par les Principes OCDE, n'est pas pertinente, même si elle était vraie. Voir la première communication des Communautés européennes, paragraphes 87 à 91.

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 science exacte"). Cette notion est inscrite aussi dans les règles de l'article 482. Voir Treas. Reg. § 1.482-1 e) 1), qui définit une "fourchette de prix de pleine concurrence" (pièce n° 9 des États-Unis).

²²⁵ Voir *Communautés européennes – Mesures affectant l'importation de certains produits provenant de volailles*, WT/DS69/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 juillet 1998, paragraphes 79 à 81 (l'accord sur les oléagineux n'étant pas un "accord visé", il n'énonçait pas les obligations pertinentes de la Communauté européenne au titre de l'Accord sur l'OMC). À cet égard, même si les rédacteurs avaient voulu que les Principes OCDE régissent l'application de la note 59, il n'aurait pas pu s'agir des Principes de 1995 car ceux-ci n'existaient pas encore quand l'Accord sur l'OMC est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

²²⁶ Voir les Principes OCDE, paragraphe 1.6 (règles régissant la répartition des bénéfices, et partant des revenus imposables, entre des entreprises associées qui effectuent des transactions entre elles ou ensemble); et Treas. Reg. 1-482-1 b) 1) (pièce n° 9 des États-Unis). Les États-Unis notent à cet égard que les règles de fixation administrative des prix sont plus restrictives que l'article 482 en un seul point important. En effet, les règlements d'application de l'article 482 laissent une certaine souplesse, prévoyant la répartition des bénéfices sur la base d'une évaluation de tous les faits et circonstances pertinentes. Par contre, les règles de fixation

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 se déroulent à l'étranger sont remplies.

²²⁷ En outre, plusieurs affirmations des Communautés européennes au sujet de la conformité de certains aspects des règles de fixation administrative des prix avec ces critères sont tout simplement inexactes. Par exemple, les Communautés européennes affirment que ces règles ne sont pas appropriées simplement parce qu'elles permettent de grouper les transactions et de déterminer *a posteriori* la méthode de détermination des prix. *Voir, par exemple*, la première communication des Communautés européennes, paragraphes 63 et 136. Les Communautés européennes disent même que, normalement, les règles de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 ne laisseraient pas à une entreprise le choix de la méthode. *Voir* la première communication des Communautés européennes, paragraphe 74. Ces affirmations témoignent d'une méconnaissance fondamentale des règles de fixation des prix de cession applicables aux États-Unis à des fins fiscales. Il n'est généralement pas nécessaire de déterminer les prix de cession au moment où la transaction a lieu. Les règlements relevant de l'article 482 disposent que les entreprises peuvent recalculer leurs prix de cession à tout moment jusqu'au dépôt de la déclaration de revenus pour l'année considérée. *Voir* Treas. Reg. § 1.482-1 a) 3) (pièce n° 9 des États-Unis). De surcroît, si une entreprise constate que le prix de cession initial doit être ajusté d'une manière qui donne un revenu imposable plus élevé, elle peut le recalculer à tout moment dans un avenant à sa déclaration de revenus avant que l'administration fiscale ne l'interroge sur le prix déclaré initialement. *Id.*; Treas. Reg. 1.6662-6 a) 2) (pièce n° 10 des États-Unis).

Par ailleurs, conformément aux règlements relevant de l'article 482, les entreprises peuvent également grouper les résultats des transactions aux fins de la détermination des prix de cession, "pour obtenir les prix de pleine concurrence en appliquant la méthode appropriée aux résultats globaux pour des lignes de produits ou d'autres groupements". Treas. Reg. 1.482-1 f) 2) iv) (pièce n° 9 des États-Unis). Le groupement des transactions pour déterminer le prix de cession est analogue au groupement par ligne de produits autorisé par les règles de fixation des prix de cession applicables dans le cadre du régime FSC. *Voir* l'article 927 d) 3).

Enfin, les Principes OCDE et les règles des États-Unis répondent à une autre objection des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix – selon laquelle ces règles permettent aux entreprises de choisir la méthode de fixation des prix de cession alors que normalement elles ne pourraient pas le faire. *Voir* la première communication des Communautés européennes, paragraphe 75. Tant les Principes que les règlements relevant de l'article 482 exposent en détail les différentes méthodes admissibles pour établir un prix de cession acceptable et la liste qu'ils donnent n'est pas exhaustive. Les administrations fiscales ont reconnu qu'il valait mieux appliquer des méthodes différentes en fonction du secteur, du type d'entreprise et des conditions d'activité. La possibilité de choisir une méthode dans le cadre des règles de fixation des prix de cession applicables aux FSC reflète cette possibilité. Plus généralement, les règles relevant de l'article 482 disent explicitement que c'est le résultat qui compte, et non la méthode. Dès lors que le contribuable obtient un prix conforme au principe de la libre concurrence, il importe peu de savoir comment ce résultat a été obtenu. *Voir* Treas. Reg. § 1.482-1 f) 2) v) (pièce n° 9 des États-Unis). Pour respecter la règle de la libre concurrence applicable dans ce différend, c'est aussi le résultat qui compte, et non la méthode. La note 59 exige que les dispositions fiscales aboutissent à un résultat globalement conforme au principe de la libre concurrence afin d'éviter toute économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Les règles de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC sont pleinement conformes à cette approche.

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 autorisée *que si les processus économiques qui procurent ces revenus se déroulent hors des États-Unis*. Compte tenu de ces règles, la loi dispose que ... les revenus des FSC doivent être déterminés en fonction des prix de cession spécifiés dans la loi ... [y compris] des prix calculés au moyen de formules visant à respecter les prescriptions du GATT exigeant que les prix soient conformes aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence.²²⁹

4.398 Ainsi, les règles applicables aux FSC, y compris les règles de fixation administrative des prix, ont été élaborées spécialement pour assurer le type de répartition exigé par la note 59. Elles

²²⁸ General Explanation, page 1042.

²²⁹ Id. pages 1042 et 1043 (pas d'italique dans l'original).

constituent la pratique administrative²³⁰ suivie par le Congrès pour faire en sorte que seuls les revenus dûment imputables à des processus économiques qui se déroulent hors des États-Unis puissent bénéficier de l'exonération d'impôt prévue dans le cadre du régime FSC.

4.399 Afin d'exonérer d'impôt les revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger et d'assurer par là même aux exportateurs américains le même traitement que celui qui est accordé aux exportateurs dans le cadre des systèmes territoriaux, le Congrès a édicté des règles qui sont compatibles avec les principes fondamentaux et la structure du système fiscal des États-Unis. Pour reproduire, dans le cadre de ce système, l'effet d'un système territorial, le Congrès a exigé, pour les raisons examinées plus loin, la création d'une société étrangère, la FSC. Il a exigé que la FSC soit responsable de toutes les fonctions de distribution, y compris toutes les opérations économiques effectuées à l'étranger dans les transactions à l'exportation visées, que la FSC les effectue elle-même directement ou les sous-traite par l'intermédiaire d'un fournisseur apparenté ou d'un autre agent. Une fraction seulement des revenus provenant des opérations portées au crédit de la FSC est exonérée d'impôt; le reste est imposé aux États-Unis comme des revenus imputables à des opérations de distribution effectuées sur le territoire américain. En omettant d'examiner cet objectif ou cette structure, les Communautés européennes n'abordent même pas, dans leur première communication, la question de savoir si le régime FSC satisfait au critère énoncé dans la note 59.

La structure du régime FSC est dictée par la décision du Congrès d'agir dans le cadre du système fiscal américain

4.400 Comme le système fiscal américain est un système mondial, et non un système territorial, les États-Unis imposent généralement les revenus des sociétés américaines provenant d'activités à l'étranger, mais exonèrent d'impôt (sous réserve de certaines règles contre l'évasion fiscale) les revenus de sociétés étrangères provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger, y compris ceux des filiales étrangères de sociétés américaines. En revanche, dans le cadre d'un système fiscal comportant des éléments de "territorialité", les revenus provenant de processus extraterritoriaux associés à des exportations peuvent être exonérés, qu'ils soient perçus dans le cadre des activités d'une société étrangère ou dans le cadre des activités à l'étranger ("succursale") d'une société nationale.

4.401 En exigeant que les FSC soient des sociétés étrangères, le Congrès, agissant dans le cadre des principes fiscaux habituels des États-Unis, a trouvé un moyen d'exonérer partiellement toutes les activités extraterritoriales associées à des transactions à l'exportation, qu'elles soient menées par la FSC elle-même ou qu'elles lui soient imputées. La constitution d'une société étrangère est le moyen retenu pour assurer l'exonération des activités économiques menées à l'étranger parce que c'est la meilleure façon de le faire dans le cadre du système d'imposition mondial des États-Unis.

4.402 Pour avoir une activité économique importante à l'étranger, une FSC: 1) doit être enregistrée hors des États-Unis; 2) doit avoir un bureau hors des États-Unis dans une juridiction remplissant les conditions requises, et y tenir en permanence des livres comptables; 3) doit satisfaire à certains critères de "présence à l'étranger" qui lui confèrent des caractéristiques comparables à celles d'une succursale ou d'un "établissement permanent" de la société mère américaine; et 4) comme condition de l'application des règles de fixation administrative des prix, doit assumer la responsabilité juridique et financière de toutes les fonctions habituelles d'un distributeur dans le cadre de transactions à l'exportation (que ces fonctions soient assurées par la FSC elle-même, par la société mère, par un tiers ou par les trois à la fois). Pratiquement toutes les fonctions de distribution et de vente liées à la

²³⁰ *Senate Print*, page 649 (les règles de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC sont conçues comme une commodité tant pour l'administration fiscale que pour le contribuable) (pièce n° 11 des États-Unis).

transaction effectuée hors des États-Unis sont portées au crédit de la FSC, qu'elles soient assurées par la FSC elle-même ou par une autre partie avec laquelle elle a passé contrat.²³¹

4.403 Dans leur première communication, les Communautés européennes ne font pas état de cette conception. Leur argumentation est centrée en grande partie, et à tort, sur l'affirmation selon laquelle une FSC ne mène pas directement une activité économique suffisante, au moyen de ses propres ressources, pour justifier la part des bénéfices qui lui est imputée en vertu des règles de fixation administrative des prix. Mais ces règles n'ont pas pour but d'obliger les FSC à mener elles-mêmes toutes les activités économiques ayant lieu à l'étranger; elles visent plutôt à imputer à la FSC les revenus provenant des processus économiques qui se déroulent à l'étranger quelle que soit la façon dont ils sont exécutés. Dans la mesure où, au bout du compte, ces règles n'exonèrent que les revenus imputables à des processus économiques ayant lieu à l'étranger dans le cadre de transactions à l'exportation, le critère de la note 59 est respecté, et la forme de la société n'a pas à être prise en considération.

4.404 De plus, en contestant les règles plus souples applicables aux "petites FSC", les Communautés européennes soutiennent que, comme les petites FSC sont exemptées de l'obligation d'être gérées à l'étranger et de mener des processus économiques à l'étranger, elles ne devraient pas avoir droit à une exonération d'impôt partielle. Toutefois, une petite FSC doit être enregistrée et avoir un bureau à l'étranger et, pour pouvoir appliquer les règles de fixation administrative des prix, elle doit exécuter elle-même (ou faire exécuter en son nom) les huit opérations économiques indispensables pour la vente à l'exportation.²³² Elles ne sont donc pas tenues de mener les activités décrites aux articles 924 d) et 924 e) du Code des impôts. Ce traitement est justifié par le fait qu'il permet de réduire les charges pesant sur les petites entreprises, étant donné, en particulier, que les petites FSC reçoivent une exonération d'impôt partielle pour une fraction de leurs recettes d'exportation brutes d'un montant maximal de 5 millions de dollars.²³³

4.405 Enfin, l'administration fiscale fédérale veille au strict respect des règles applicables aux FSC. Comme toutes les autres sociétés, les FSC doivent présenter une déclaration de revenus et payer des impôts, y compris des impôts estimatifs. Elles font couramment l'objet de contrôles et de redressements fiscaux et elles sont passibles d'amendes en cas de non-paiement de l'impôt à échéance. De plus, en vérifiant leurs déclarations, les agents du fisc s'assurent que les conditions concernant la présence et la gestion à l'étranger et les processus économiques se déroulant à l'étranger sont remplies

²³¹ Le fait de considérer ensemble la FSC et sa société mère américaine est tout à fait conforme à un système d'imposition territorial qui permet d'exonérer les revenus provenant de processus économiques menés à l'étranger par l'intermédiaire d'une succursale étrangère d'une entreprise nationale. C'est pourquoi le Congrès a dit explicitement que "la FSC et tout fournisseur apparenté sont considérés comme une entité unique qui vend au client". *Id.*

²³² Article 924 d) à e) et article 925 c) du Code des impôts.

²³³ Les Communautés européennes ont admis que ce qu'elles qualifient de "régime de protection" pourrait être un bon moyen d'alléger les charges que le respect des obligations impose aux petites entreprises. Première communication des Communautés européennes, paragraphe 91. À cet égard, le Code des impôts renferme un certain nombre de dispositions qui accordent aux petites entreprises un traitement plus favorable en matière de fiscalité et de respect des obligations. Les États-Unis sont prêts à communiquer au Groupe spécial, s'il le souhaite, une liste de ces dispositions.

De plus, les Communautés européennes citent le fait que les petites FSC représentent 48 pour cent de l'ensemble des FSC, mais elles oublient de dire que leur incidence économique est négligeable puisqu'elles ne représentent que 2,3 pour cent du revenu total des FSC.

et que le calcul de l'exonération partielle est exact. Enfin, pour faire respecter les règles, des procédures judiciaires ont été engagées.²³⁴

Le Congrès a limité l'exonération d'impôt pouvant être obtenue dans le cadre du régime FSC

4.406 S'entourant de précautions pour faire en sorte que l'exonération d'impôt accordée aux FSC ne porte que sur les revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger, comme le prescrit la note 59, le Congrès a décidé d'exonérer une fraction des revenus inférieure à ce que les États-Unis avaient le droit d'exonérer conformément aux règles du GATT. Bien que cette décision ait été motivée, dans une large mesure, par le souci, d'éviter pour des raisons budgétaires, une moins-value fiscale plus importante, il n'en reste pas moins qu'une fraction seulement des revenus imputés aux FSC en application des règles de fixation administrative des prix peut bénéficier de l'exonération d'impôt. Par exemple, selon la méthode CTI, qui est la plus couramment utilisée par les FSC, sur les 23 pour cent du revenu imposable combiné de la FSC et de son fournisseur apparenté qui peuvent être imputés à la FSC, 15 pour cent seulement de ce revenu imputable aux recettes d'exportation brutes sont exonérés de l'impôt fédéral ($0,23 \times 15/23 = 0,15$). Ce chiffre est une approximation par défaut des activités économiques menées à l'étranger dont la FSC est responsable.

Les Communautés européennes n'ont pas démontré que les revenus imputés aux FSC en application des règles de fixation administrative des prix ne se situent pas dans la fourchette des résultats qui seraient obtenus si l'on appliquait le principe de la libre concurrence, comme l'exige la note 59

4.407 Les données factuelles et historiques qui viennent d'être mentionnées indiquent clairement que le Congrès des États-Unis cherchait expressément à se conformer au principe de répartition des revenus qui a été énoncé par la suite dans la note 59. La seule question qui peut encore se poser, c'est de savoir si les règles applicables aux FSC ont atteint ou non cet objectif.

4.408 Bien qu'il existe des données accessibles au public qui aideraient à répondre à cette question, les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément de preuve sur ce point, se fondant plutôt sur des conjectures que sur des faits. Comme elles n'ont apporté *aucun* élément de preuve, et encore moins des éléments de preuve suffisants pour justifier *prima facie* leurs allégations, les États-Unis n'ont aucun élément probant à réfuter.

4.409 Il y aurait plusieurs façons de voir si les allégations des Communautés européennes sont fondées. Les points de référence dans le cadre des règles applicables aux FSC seraient bien entendu les revenus pouvant être imputés aux FSC en application des règles de fixation administrative des prix. La plus courante des deux méthodes de fixation administrative des prix est la méthode CTI, selon laquelle 23 pour cent du revenu imposable combiné de la FSC et du fabricant-fournisseur apparenté sont imputés à la FSC. Sur ces 23 pour cent, 15 pour cent seulement (soit 15/23) peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt. L'exonération possible selon cette méthode porte donc sur 15 pour cent du revenu combiné total de la FSC et du fabricant-fournisseur apparenté. Par conséquent, pour déterminer si le résultat obtenu selon cette méthode est conforme à la note 59, il faudrait se demander si, dans le cas de fabricants et de distributeurs non apparentés, le revenu du distributeur est de l'ordre de 15 pour cent ou plus du revenu total combiné du distributeur et du fabricant non apparenté.

²³⁴ Voir, par exemple, *Naporano v. United States*, 834 F. Supp. 694 (D. N.J. 1993) (pièce n° 18 des États-Unis); et *Union Carbide Corp. v. Commissioner of Internal Revenue*, 110 T.C. n° 28 (1998) (pièce n° 19 des États-Unis).

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 sont une base tout à fait adéquate pour évaluer les résultats visés par les règles applicables aux FSC. Non seulement la note de bas de page 59 prévoit que les Membres peuvent recourir à des pratiques administratives (dont le caractère raisonnable ne peut être confirmé que par des données moyennes ou agrégées), mais encore le critère ultime cité dans la note 59 – à savoir que les pratiques administratives suivies pour répartir les revenus ne doivent pas se traduire en dernière analyse par "une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation" – donne à penser que des données agrégées conviennent.²³⁵

4.416 Toutefois, bien qu'il existe des données apparemment pertinentes et bien qu'il incombe aux Communautés européennes, en tant que plaignant dans cette affaire, de présenter des éléments factuels montrant que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont contraires à la règle énoncée dans la note 59, les Communautés européennes n'ont présenté jusqu'à présent *aucun* élément prouvant que ces règles donnent lieu à des exonérations d'impôts pour des

²³⁵ La note 59 dispose aussi que tout Membre qui considère que les pratiques administratives ou autres d'un autre Membre contreviennent au principe de la libre concurrence peut appeler l'attention de ce Membre sur cette question. Étant donné que les renseignements sur les contribuables sont généralement confidentiels, une telle affirmation serait logiquement fondée sur des données agrégées. Cela donne à penser que les rédacteurs de la note 59 envisageaient l'utilisation de données agrégées sur cette question.

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'entité 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 devrait avoir un effet de distorsion sur le commerce

²³⁶ Les conclusions superficielles des Communautés européennes concernant le fonctionnement, le but et l'effet des FSC tiennent peut-être en partie à la littérature de second ordre sur laquelle leur argumentation repose dans une large mesure. Certains des articles cités, dont les auteurs ne semblent pas bien connaître les origines commerciales et fiscales des dispositions relatives aux FSC, sont des efforts de marketing qui exagèrent les réductions d'impôts pouvant être obtenues par le biais des FSC. D'autres, extraits de la presse à grand tirage, donnent une description superficielle des FSC, et de beaucoup d'autres institutions et programmes gouvernementaux, dans un souci plus rhétorique qu'analytique. Le fait que ces sources fournissent les éléments de preuve étayant les allégations des Communautés européennes est révélateur de préoccupations autres que celle de s'acquitter de la charge de la preuve.

²³⁷ Voir *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (hormones)*, WT/DS26/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 13 février 1998, paragraphe 98.

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 pas 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-Unis ont répondu à l'allégation des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC constitue une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC en analysant la règle de droit déterminante énoncée dans la note de bas de page 59 et dans la Décision du Conseil de 1981 se rapportant à cette question. Toutefois, les mêmes principes juridiques s'appliquent directement à la question de savoir si la décision d'un Membre de ne pas imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent hors de son territoire constitue une "subvention" selon la définition de ce terme donnée à l'article premier de l'Accord.

4.430 Pour qu'une mesure constitue une subvention prohibée ou une subvention pouvant donner lieu à une action, elle doit d'abord répondre à la définition d'une "subvention" donnée à l'article premier. À propos de cet article, les Communautés européennes allèguent que le régime FSC équivaut à "une contribution financière des pouvoirs publics" parce que, dans le cadre de ce régime, "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)".²⁴¹ Mais elles n'expliquent pas pourquoi des recettes fiscales potentielles provenant de l'imposition des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger sont des recettes "normalement exigibles".

²⁴⁰ Pièce n° 5 des Communautés européennes.

²⁴¹ Première communication des Communautés européennes, paragraphes 123 à 130.

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 FSC est contraire aux dispositions de l'Accord sur l'agriculture relatives aux subventions à l'exportation, car ces dispositions doivent être interprétées à la lumière de la définition des subventions donnée figurant à l'article XVI du GATT de 1994 et dans l'Accord SMC. Cette question de définition en rapport avec l'article premier de l'Accord SMC permet donc d'écarter toutes les allégations des Communautés européennes.

Les Communautés européennes n'ont pas établi prima facie que le régime FSC est contraire aux règles de l'OMC

4.437 Les États-Unis notent enfin que, c'est aux Communautés européennes, en tant que partie plaignante, et non aux États-Unis, qu'incombe la charge de la preuve dans cette affaire.²⁴⁵ Les Communautés européennes sont donc obligées d'établir *prima facie* le bien-fondé de leur allégation eu égard à chacun des éléments nécessaires pour démontrer l'existence des violations alléguées. Pour établir *prima facie* le bien-fondé d'une allégation, il faut présenter à la fois des arguments juridiques suffisants et, si des points de fait sont en cause, des éléments de preuve adéquats à l'appui des arguments invoqués. L'Organe d'appel l'a dit clairement lorsqu'il a déclaré qu'un groupe spécial devrait commencer "l'analyse de chaque disposition en examinant la question de savoir si [la partie plaignante avait] présenté des éléments de preuve et des arguments juridiques suffisants pour prouver que les mesures ... étaient incompatibles avec les obligations assumées par [la partie défenderesse] au titre de chaque article de l'accord [applicable] examiné par le Groupe spécial".²⁴⁶

4.438 Pour établir *prima facie* le bien-fondé de leur plainte, les Communautés européennes doivent fournir un minimum d'éléments de preuve suffisants pour faire présumer que le régime FSC est contraire à une disposition d'un accord de l'OMC.²⁴⁷ À cet égard, l'Organe d'appel a dit ce qui suit: "nous comprenons en fait difficilement comment un système de règlement judiciaire pourrait fonctionner s'il reprenait l'idée que la simple formulation d'une allégation pourrait équivaloir à une preuve ... il appartient à la partie qui affirme un fait ... d'en apporter la preuve".²⁴⁸

4.439 En l'absence d'une telle démonstration, les États-Unis, en tant que partie défenderesse, n'ont pas à réfuter les allégations. L'Organe d'appel a expliqué que "[c]e n'est qu'une fois établie cette présomption par le Groupe spécial que la charge d'apporter des éléments de preuve et des arguments pour réfuter l'allégation de la partie plaignante peut être attribuée [à la partie défenderesse]".²⁴⁹

²⁴⁵ Les arguments des États-Unis repris au paragraphe 4.430 s'appliquent à toutes les allégations des Communautés européennes.

²⁴⁶ *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (hormones)*, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 16 janvier 1998, paragraphe 109; voir aussi *États-Unis - Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés, en provenance d'Inde (Chemises, chemisiers et blouses)*, WT/DS33/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 avril 1997, page 18 ("une partie alléguant qu'il y a eu violation d'une disposition de l'Accord sur l'OMC par un autre Membre doit soutenir et prouver son allégation"); et *Inde - Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DR50/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 16 janvier 1998, page 32 (notant que le Groupe spécial avait "exigé à juste titre [de la partie plaignante] [qu'elle] établisse l'existence d'une présomption" avant de poursuivre l'examen de la plainte présentée).

²⁴⁷ *Chemises, chemisiers et blouses*, page 16.

²⁴⁸ *Id.*, page 16.

²⁴⁹ *Hormones*, paragraphe 109; voir aussi *Chemises, chemisiers et blouses*, page 16.

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 59 et la Décision du Conseil de 1981 restreignent le champ d'application du point e) de l'annexe I en stipulant que l'exonération des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger (y compris les revenus provenant de transactions à l'exportation) ne constitue pas une subvention à l'exportation. Comme c'est précisément ce que fait le régime FSC, l'argument des Communautés européennes n'est pas suffisant à première vue pour étayer l'allégation selon laquelle l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC est prohibée en soi par l'article 3.1 a).

4.442 De surcroît, l'article 3.1 a) pose comme condition liminaire qu'une mesure doit d'abord être une subvention au sens de l'article premier. En l'espèce, la question de savoir si le régime FSC constitue une subvention amène à se demander s'il implique l'abandon par les États-Unis de recettes publiques "normalement exigibles". Or, d'après le principe qui sous-tend la note 59, aucun impôt ne doit être prélevé sur les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Par conséquent, il n'y a pas de recettes fiscales exigibles au titre de ces revenus et l'on ne peut pas parler de recettes "abandonnées". En affirmant que des recettes publiques sont abandonnées pour la simple raison qu'une exonération d'impôt est accordée, les Communautés européennes formulent une affirmation péremptoire et non un argument juridique lié au texte effectif de l'Accord SMC.²⁵⁰

4.443 En fait, compte tenu du principe juridique établi selon lequel les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés et comme le Congrès avait manifestement pour but de tirer parti de ce principe, la seule question relative aux subventions à l'exportation qu'il convient de soumettre au Groupe spécial est de savoir si, en pratique, les revenus exonérés dans le cadre du régime FSC sont plus importants que ne le permet ce principe. C'est la question soulevée par la deuxième allégation des Communautés européennes.

Les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve qui leur incombe en ce qui concerne leur allégation selon laquelle les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 a)

4.444 La deuxième allégation importante des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) est que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la note de bas de page 59. Sur ce point, les Communautés européennes n'ont fourni aucun élément justifiant *prima facie* leur allégation, et ce pour trois raisons. Premièrement, elles interprètent mal la règle de droit applicable au titre de l'article 3.1 a) et, de ce fait, elles n'ont pas présenté d'éléments de preuve pertinents se rapportant à cette règle, c'est-à-dire des éléments indiquant si les règles de fixation administrative des prix attribuent aux FSC les revenus

²⁵⁰ Pour les mêmes raisons, les Communautés européennes n'ont pas établi *prima facie* que l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC est contraire à l'article 3.1 b). Comme cette exonération ne se traduit pas par l'abandon de recettes publiques "normalement exigibles", elle ne constitue pas une subvention au sens de l'article premier. De plus, comme elle ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'annexe I, elle ne peut pas être prohibée par l'article 3.1 b), conformément à la note de bas de page 5.

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 des prix permettent d'exonérer d'impôts directs des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent sur le territoire national, les Communautés européennes n'ont fourni aucun élément de preuve démontrant que l'économie d'impôt en résultant est "notable", comme cela est stipulé dans la note de bas de page 59.

4.448 En bref, les Communautés européennes doivent présenter au Groupe spécial des éléments de preuve démontrant à la fois que les règles de fixation administrative des prix contreviennent au principe de la libre concurrence énoncé dans la note 59 et que le non-respect de ce principe se traduit par une économie notable d'impôts. En l'absence de ces éléments de preuve, leur allégation au sujet des règles de fixation administrative des prix doit être rejetée.²⁵¹

²⁵¹ Pour les mêmes raisons, les Communautés européennes n'ont pas établi *prima facie* que les règles de fixation administrative des prix sont contraires à l'article 3.1 b). Leur affirmation est infondée pour les raisons déjà examinées au sujet de leur affirmation concernant l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC: 1) comme ces règles n'entraînent pas l'abandon de recettes publiques "normalement exigibles", elles ne constituent pas une subvention au sens de l'article premier; et 2) comme elles sont conformes aux dispositions de la note de bas de page 59, elles ne constituent pas non plus une subvention à l'exportation au sens de l'Annexe I et, partant, elles ne peuvent pas être prohibées par l'article 3.1 b), conformément à la note de bas de page 5.

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 *systématique* 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".

Il confirme qu'il n'y a pas dans l'Accord SMC d'exception implicite pour les impôts directs.

4.456 Il est bien sûr facile de démontrer que les subventions FSC relèvent du point e) et c'est ce que les Communautés européennes ont fait dans leur première communication écrite.

Les arguments des États-Unis

4.457 Les Communautés européennes vont maintenant commenter les arguments des États-Unis. Au lieu d'appliquer l'Accord SMC au régime FSC en commençant par l'article premier (définition d'une subvention) et en passant ensuite à l'article 3.1 (prohibition des subventions à l'exportation et des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux) et au point e) de la Liste exemplative (qui traite de l'exonération d'impôts directs) compte tenu de la note de bas de page 59 relative à ce point, les États-Unis mettent tout le système sens dessus dessous en commençant par la note 59 dont ils sollicitent le texte pour en extraire ce qu'ils voudraient être une "règle de droit déterminante".

4.458 Les États-Unis font reposer leur argumentation sur une notion astucieuse qu'ils qualifient de "règle de droit déterminante" ou principe juridique déterminant. Ils ne se réfèrent pas en cela au point e) ni même à la note de bas de page relative au point e). Ce à quoi ils se réfèrent, c'est à un principe qui, d'après eux, figure dans la note et donc dans l'Accord SMC, *mais qui en fait n'existe pas*.

4.459 Les États-Unis font référence à la deuxième phrase de la note 59, qui est libellée 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."

4.460 et ils prétendent²⁵² que:

"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."

4.461 Les États-Unis ne prétendent pas que la note 59 dit cela. La note ne parle pas de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" et elle ne prévoit aucune exonération. Ce qu'ils prétendent, c'est que le principe qu'ils voudraient voir appliqué par le Groupe spécial *sous-tend* la note.

4.462 Cela est faux. Les Communautés européennes examinent plus loin les arguments invoqués par les États-Unis à l'appui de leur allégation concernant l'existence d'un principe sous-jacent ou d'un "prédicat nécessaire", arguments qui reposent dans une large mesure sur une présentation erronée du texte ainsi que de l'historique de la négociation. Mais il faut tout d'abord souligner que la méthode d'interprétation des États-Unis est incorrecte et contraire au Mémoire d'accord.

²⁵² Paragraphe 59 de la première communication écrite des États-Unis.

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.

4.464 Conformément à l'article 3:2 du Mémoire d'accord, les groupes spéciaux doivent interpréter les accords de l'OMC "conformément aux règles coutumières d'interprétation du droit international public". Comme l'Organe d'appel l'a confirmé à plusieurs occasions, ces règles sont codifiées dans les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités. L'article 31.1 stipule que:

"un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans le contexte et à la lumière de son objet et de son but".

4.465 Cela signifie en particulier que, pour interpréter un traité, il faut respecter sa structure et interpréter les mots qui s'y trouvent. On ne peut pas commencer par imaginer un "prédicat nécessaire" d'une note de bas de page d'une annexe contenant une liste exemplative et dénaturer ensuite la teneur de tout le reste de l'Accord pour qu'elle cadre avec ce que l'on veut faire dire à cette note. Ce serait donner une interprétation à l'envers.

4.466 Pour justifier cette démarche, les États-Unis invoquent une *lex specialis*.²⁵³

4.467 Les États-Unis se réfèrent au conseil que l'Organe d'appel a adressé aux groupes spéciaux dans l'affaire *Bananes*²⁵⁴, leur recommandant d'examiner en premier lieu les dispositions spécifiques, ce qui découle, d'après les États-Unis, du principe d'interprétation *generalia specialibus non derogant*.

4.468 Nous pouvons laisser de côté la question de savoir si l'Organe d'appel confirmait l'applicabilité d'un principe de "*lex specialis*" ou donnait simplement aux groupes spéciaux une leçon d'"économie jurisprudentielle". (Ce principe n'est pas mentionné dans la Convention de Vienne et son application aux accords de l'OMC soulève des difficultés compte tenu de la Note interprétative générale relative à l'Annexe 1A de l'Accord instituant l'OMC.) Aux fins du présent différend, il suffit de noter que nous ne parlons pas ici d'accords différents ni même de dispositions différentes – nous examinons une *norme juridique unique*. Il s'agit de la prohibition des subventions à l'exportation énoncée à l'article 3.1 a), qui *s'applique* expressément aux subventions à l'exportation mentionnées dans la Liste exemplative, laquelle *comprend* évidemment le point e) et la note de bas de page y relative. Il n'est pas possible ici de parler de *lex specialis*. Les États-Unis cherchent à persuader le Groupe spécial de faire le contraire de ce qu'exige l'article 31 de la Convention de Vienne, c'est-à-dire interpréter la note de bas de page 59 en dehors de son *contexte*. Son contexte comprend premièrement le texte du point e), qui considère expressément comme une subvention à l'exportation l'exonération des impôts directs dus par des entreprises commerciales si celle-ci est accordée "spécifiquement au titre de leurs exportations", et deuxièmement l'article 3.1 a) lui-même, qui prohibe les subventions subordonnées en droit ou en fait aux résultats à l'exportation. L'applicabilité de ces dispositions aux subventions FSC ne pourrait guère être plus évidente.

²⁵³ Le fait que cet argument n'apparaît que dans une note de bas de page est peut-être une reconnaissance de sa faiblesse (note 68 relative au paragraphe 89 de la première communication écrite des États-Unis).

²⁵⁴ *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 204.

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*

4.474 Les Communautés européennes ont plusieurs observations à faire au sujet de ces allégations.

- Premièrement, le Texte de conciliation adopté dans les affaires *Législations fiscales* n'est pas pertinent dans la présente affaire qui est fondée sur l'Accord SMC, et non sur l'article XVI du GATT.
- Deuxièmement, le Texte de conciliation ne fait pas partie du GATT de 1994.
- Troisièmement, le Texte de conciliation ne renferme pas la prétendue "règle de droit déterminante".

4.475 Il ne devrait pas être nécessaire de consacrer beaucoup de temps à l'historique du GATT et au Texte de conciliation adopté dans les affaires *Législations fiscales* pour la simple raison qu'il a trait à l'article XVI du GATT de 1947 alors que la présente affaire est fondée sur l'Accord SMC.

4.476 Les Communautés européennes ne veulent pas minimiser l'importance de ces affaires à l'époque, ni la qualité du travail accompli par les personnes concernées dans les années 70 et 80, mais depuis, le monde, et l'OMC, ont changé. Il existe aujourd'hui un Accord SMC détaillé qui prohibe de façon spécifique et stricte les subventions à l'exportation, y compris celles qui résultent de l'exonération d'impôts directs accordée spécifiquement au titre des exportations – prohibition qui n'existait pas en 1973 lorsque les affaires *Législations fiscales* ont été examinées. On pourrait ajouter qu'il existe aussi maintenant un meilleur système de règlement des différends.

4.477 Les États-Unis soutiennent en outre que le Texte de conciliation adopté dans les affaires *Législations fiscales* fait partie de l'historique de la négociation de la note de bas de page qui a précédé la note 59, c'est-à-dire la note 2 relative au point e) de la Liste exemplative révisée du Tokyo Round. Cela est faux, notamment parce que le Texte de conciliation a été adopté en décembre 1981, plus de deux ans et demi après la conclusion de l'Accord relatif aux subventions issu du Tokyo Round. Le Texte a été proposé après la fin du Tokyo Round et il a fait l'objet de compromis politiques jusqu'au dernier moment. Il reprend certains éléments de la Liste exemplative, mais ce n'est pas le cas de la référence aux "processus économiques qui se déroulent à l'étranger", que les États-Unis invoquent si souvent.

4.478 Cette affirmation est fausse aussi parce que, comme l'a déclaré le Président Jimmy Carter dans son Mémoire du 4 janvier 1979, par lequel il informait le Congrès de son intention de conclure les Accords du Tokyo Round (qui est annexé à cette déclaration en tant que pièce n° 23 des Communautés européennes), l'Accord du Tokyo Round introduisait "une prohibition uniforme des subventions à l'exportation" et "une définition des subventions à l'exportation qui aboli[ssait] la prescription en matière de double prix".²⁵⁷

4.479 Les rapports *Législations fiscales* reposent tous sur la thèse selon laquelle chacune des législations considérées aboutit à un système de double prix dans le cadre duquel les prix à l'exportation sont inférieurs aux prix de vente sur le marché intérieur. Puisque cette prescription a été abolie et que les règles actuelles en matière de prix à l'exportation sont plus strictes, ces rapports ne sont plus pertinents.

fiscales - Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu, L/4425, IBDD, S23/139. Ces rapports ont tous été adoptés les 7 et 8 décembre 1981 sur la base d'un texte de conciliation publié dans le document IBDD, S28/121.

²⁵⁷ Voir page 1935 du document figurant dans la pièce n° 22 des Communautés européennes.

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 processus économiques (c'est-à-dire *tous* les processus économiques et pas seulement les activités d'exportation) qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur *ne doivent pas nécessairement* être imposés par celui-ci. Il *ne dit pas* qu'une partie contractante du GATT peut *exonérer spécialement* les transactions concernant des

²⁵⁸ Paragraphe 103 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁵⁹ Paragraphe 104 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁶⁰ WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, du 4 octobre 1996 (AB-1996-2), page 13.

²⁶¹ Paragraphe 104 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁶² IBDD, S28/121.

marchandises exportées alors même que d'autres processus économiques, qui peuvent être considérés comme se déroulant hors du ressort territorial du pays exportateur, *sont* assujettis à l'impôt.

4.485 C'est là une faiblesse majeure de l'argumentation des États-Unis. Même si l'on admet tout leur raisonnement juridique visant à rendre le Texte de conciliation de 1981 pertinent en l'espèce (ce que les Communautés européennes n'admettent pas), le Texte ne dit pas ce que les États-Unis voudraient lui faire dire. Il n'a jamais dit ce que les États-Unis voudraient qu'il dise comme les Communautés européennes et sept autres pays l'ont fait remarquer lorsqu'ils ont contesté le régime FSC et ont tenu des consultations formelles au titre de l'article XXII du GATT de 1947, le 26 mars 1985.²⁶³

Conclusion

4.486 La conclusion est claire. La "règle de droit déterminante" que les États-Unis propose n'existe pas. C'est une vue de l'esprit destinée à défendre l'indéfendable.

Les règles de fixation administrative des prix

4.487 Les États-Unis procèdent de la même façon que pour la première subvention FSC en répondant aux arguments des Communautés européennes selon lesquels les règles spéciales de fixation administrative des prix auxquelles les FSC peuvent recourir constituent également une subvention à l'exportation prohibée. Ils inventent une règle de droit qu'ils voudraient imposer et ils prétendent ensuite que les Communautés européennes n'ont pas prouvé que les règles de fixation des prix contreviennent à cette règle de droit. Les États-Unis ont tort sur tous les plans.

4.488 Les règles spéciales de fixation administrative des prix donnent lieu à une subvention à l'exportation prohibée parce qu'elles entraînent l'abandon de recettes publiques, qu'elles confèrent un avantage et qu'elles ne sont applicables que pour les ventes à l'exportation. Les exportateurs ont une option qui n'est pas offerte aux autres contribuables, en particulier aux importateurs et aux agents effectuant des transactions sur le territoire national. Comme pour la première subvention FSC, il n'est pas nécessaire de consulter la Liste exemplative pour arriver à cette conclusion.

4.489 Mais, comme précédemment, la conclusion est confirmée par la Liste exemplative. En effet, la phrase de la note de bas de page déjà citée deux fois confirme que l'une des façons (mais pas la seule) d'accorder une subvention à l'exportation peut être d'autoriser l'utilisation de méthodes de fixation des prix qui ne sont pas conformes au principe de la libre concurrence.

4.490 Les États-Unis essaient une fois encore de voir dans la note des conditions qui n'y figurent pas et qu'ils souhaiteraient y voir. Ils prétendent que la note les autorise à considérer comme "étrangers" certains processus économiques – les "fonctions de distribution"²⁶⁴ – et à les exonérer d'impôt à condition, évidemment, qu'ils soient liés à l'exportation de produits américains. Ils admettent candidement que les règles de fixation administratives des prix ne permettent pas de répartir convenablement les bénéfices entre les parties intéressées (la FSC et son fournisseur apparenté), mais ils soutiennent que les deux sociétés ne devraient pas en fait être considérées comme des entités distinctes²⁶⁵ et que le fait d'imputer à la FSC la totalité des "revenus imputables aux fonctions de

²⁶³ Voir les paragraphes 21 et 112 de la première communication écrite des Communautés européennes.

²⁶⁴ Paragraphe 108 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁶⁵ Paragraphe 109 de la première communication écrite des États-Unis.

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 La position des États-Unis découle du fait qu'ils voudraient inclure dans l'Accord SMC la prétendue "règle de droit déterminante" selon laquelle un Membre peut exonérer d'impôt ce qu'il considère arbitrairement comme un "processus économique qui se déroule à l'étranger" aux conditions de son choix, y compris la subordination aux exportations. Les Communautés européennes ont déjà réfuté cette allégation.

4.493 Le caractère indéfendable de la position des États-Unis est attesté en outre par le fait qu'ils admettent qu'une FSC n'a pas à se charger elle-même de tous les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" et qu'elle peut sous-traiter à son fournisseur apparenté. D'après eux, il s'agit quand même de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" parce que la FSC paye celui qui s'en charge et en assume "la responsabilité juridique et financière".²⁶⁶

4.494 La position des États-Unis devient franchement préoccupante lorsqu'ils déclarent que le "Congrès a décidé d'exonérer d'impôt une fraction des revenus inférieure à ce que les États-Unis avaient le droit d'exonérer conformément aux règles du GATT".²⁶⁷

4.495 Il faut supposer que, d'après la thèse des États-Unis, un pays pourrait considérer en toute légitimité que la vente de marchandises à des étrangers constitue à 50 pour cent ou à 100 pour cent un "processus économique qui se déroule à l'étranger" et pourrait concevoir un mécanisme permettant de canaliser les bénéfices vers une "société de ventes à l'étranger" extraterritoriale, qui les verserait à la société mère sous la forme de dividendes exonérés d'impôts. La "société de ventes à l'étranger" assumerait la "responsabilité juridique et financière" de la production et de l'exportation des marchandises, mais aurait évidemment le droit de sous-traiter ces activités à la société mère. Pourquoi un Membre qui subventionne ses exportations plus activement que les États-Unis s'en tiendrait-il aux modestes incitations offertes par le régime FSC et n'exonérerait pas totalement les revenus provenant de la vente de "biens d'exportation"?

4.496 Qu'y a-t-il d'"étranger" dans des activités économiques relatives à l'exportation de produits américains qui sont toutes menées aux États-Unis? Une FSC peut sous-traiter toutes ses activités à sa société mère sans que cela influe sur le montant de l'avantage fiscal.

Les arguments de minimis

4.497 Les États-Unis invoquent un autre argument pour défendre le régime FSC, à savoir que les subventions qu'il accorde sont *de minimis* et partant, ne sont pas prohibées.

4.498 Cet argument s'appuie sur la référence faite dans la note de bas de page 59 à une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. La phrase est libellée comme suit:

²⁶⁶ Voir, par exemple, les paragraphes 52 et 126 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁶⁷ Paragraphe 130 de la première communication écrite des États-Unis.

"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 Membres invoquent des cas particuliers d'importance mineure.

4.500 La prohibition des subventions à l'exportation est absolue. Il n'y a pas de règle *de minimis*. L'existence d'une règle *de minimis* dans les procédures en matière de droits compensateurs tient à la nature différente de cette mesure corrective et, en particulier, au fait qu'un droit compensateur ne peut être imposé que s'il existe un dommage et qu'un dommage est improbable lorsque l'effet sur les prix est inférieur à 1 pour cent. En outre, dans les procédures en matière de droits compensateurs, la règle *de minimis* ne s'applique que pour l'imposition d'un droit sur le produit de l'exportateur. Aucun *mécanisme* de subventionnement n'échappe à l'imposition d'un droit compensateur parce que la subvention est inférieure à 1 pour cent de la valeur des ventes.

4.501 En tout état de cause, les subventions FSC sont importantes puisqu'elles s'élèvent à 2 milliards de dollars par an d'après les propres estimations des États-Unis. Le succès de ce système prouve qu'il présente un intérêt pour les exportateurs. En général, les entreprises sont toutes disposées à prendre des mesures qui augmentent d'environ 1 pour cent leur marge bénéficiaire. Après tout, cela peut accroître leurs bénéfices de 10 ou 20 pour cent et c'est ce qui compte pour elles.

4.502 Même l'effet *ad valorem* peut évidemment, dans certains cas, être bien supérieur au chiffre de 0,93 pour cent avancé par les États-Unis, car celui-ci n'est qu'une moyenne.

4.503 Le régime FSC est important parce qu'il s'applique dans l'ensemble de l'économie des États-Unis. Ceux-ci voudraient faire croire qu'une augmentation de 0,3 pour cent des exportations américaines est insignifiante. Il n'en est rien. Cette augmentation est considérable et, en tout état de cause, elle est beaucoup plus importante que les effets sur le commerce dont ils se sont plaints dans le passé.

La plupart des FSC ne sont pas des sociétés étrangères

4.504 Ce n'est pas seulement parce que les activités économiques d'une FSC peuvent être réalisées par le fournisseur apparenté qu'elles ne sont pas étrangères. Elles ne seraient pas davantage étrangères si elles étaient menées par la FSC quand celle-ci est établie dans un territoire ou une possession des États-Unis.

4.505 Les Communautés européennes ont noté que, d'après les données du Trésor des États-Unis²⁶⁸, les possessions américaines accueillent 74 pour cent des FSC et 66 pour cent des FSC sont établies dans les îles Vierges américaines.

4.506 Les îles Vierges américaines sont le principal lieu d'implantation des FSC. C'est un territoire américain organisé, non incorporé, qui est administré par le Bureau des affaires territoriales et internationales du Département de l'intérieur des États-Unis. Il a un député à la Chambre des représentants.

²⁶⁸ Voir le tableau 6.1, page 20 du Rapport du Trésor pour 1992-1993, pièce n° 5 des Communautés européennes.

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 référence aux "transactions concernant des marchandises exportées ... qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur". Ce n'est pas le cas des possessions et territoires américains qui, de surcroît, ne sont pas Membres de l'OMC en tant que tels, mais sont sous la responsabilité des États-Unis. Le fait que ce sont des territoires douaniers différents est simplement une question de définition formelle.

4.511 Les Membres de l'OMC ne sont pas obligés de percevoir des droits de douane ou d'avoir un territoire douanier. Le fait qu'une partie de leur territoire est réputée se trouver hors de leur territoire douanier ou être un territoire douanier distinct ne saurait les dispenser des obligations qu'ils ont contractées dans le cadre de l'OMC. Sinon les possibilités d'abus seraient considérables. Certaines parties des ports pourraient être exclues d'un territoire douanier et utilisées pour accorder des subventions à l'exportation.

Charge de la preuve

4.512 Les États-Unis invoquent abondamment l'argument selon lequel les Communautés européennes n'ont pas prouvé que le régime FSC exonère d'impôt une part plus importante des revenus qu'il n'est autorisé à le faire.

4.513 La première réponse à cette objection est qu'aucune exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC n'est autorisée si elle est subordonnée aux résultats à l'exportation ou accordée spécifiquement au titre des exportations.

4.514 La deuxième réponse est qu'il est établi que le régime FSC confère un avantage. Les Communautés européennes ont démontré, en se référant aux propres documents des États-Unis, l'importance des recettes publiques abandonnées.

4.515 Même en admettant, pour les besoins du débat, que, comme le disent les États-Unis, la possibilité de bénéficier d'exonérations et de règles de fixation des prix favorables n'est pas en soi un avantage et n'en est pas un par rapport à la situation qui existerait si ce qu'ils qualifient de règle de droit déterminante était appliquée, on peut aisément démontrer que le régime FSC confère un avantage en offrant un choix aux contribuables.

²⁶⁹ Voir la pièce n° 18 des Communautés européennes.

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 réalisés à l'exportation.

La note de bas de page 5

4.518 Les États-Unis ont fait référence, à l'appui de leur argument, à la note de bas de page 5 de l'Accord SMC. Cette note ne corrobore pas leur position car elle a trait uniquement aux mesures qui ne sont pas considérées comme des subventions à l'exportation dans la Liste exemplative. Si elle exemptait des subventions qui ne sont pas expressément désignées, dans la Liste exemplative, comme étant des subventions prohibées, elle transformerait la Liste exemplative en une *liste exhaustive*, ce qui serait contraire à l'intention exprimée.

Conclusion

4.519 Les Communautés européennes concluent que le régime FSC constitue manifestement une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et du point e) de la Liste exemplative figurant dans l'Annexe I de l'Accord.

Les **États-Unis** répondent de la façon suivante dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial:

4.520 Il faudrait peut-être clarifier d'emblée ce dont il est question dans ce différend. Il s'agit d'une situation dans laquelle un Membre de l'OMC impose les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent sur le territoire national, en relation avec la vente de marchandises, mais n'impose pas les activités économiques menées à l'étranger en relation avec la vente de marchandises dans des transactions à l'exportation. Les Communautés européennes prétendent que ce genre de situation donne lieu à une subvention à l'exportation.

4.521 La situation décrite par les États-Unis est celle qui existe dans le cadre d'un système d'imposition territorial typique. Le régime FSC a été expressément conçu pour reproduire les éléments d'un système territorial. La position des Communautés européennes consiste à dire que les pays des Communautés européennes dotés d'un système territorial ou de type territorial sont autorisés à ne pas imposer les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger, mais que les Membres de l'OMC qui ont un système fiscal différent, comme les États-Unis, ne sont pas autorisés à le faire. Pourtant, les règles de l'OMC doivent s'appliquer de la même façon à tous. Par conséquent, si le régime FSC constitue une subvention à l'exportation, il en va de même des systèmes fiscaux des Membres de l'OMC qui sont des systèmes territoriaux ou qui renferment cet élément particulier d'un système territorial. En d'autres termes, si le Groupe spécial admet la thèse juridique des Communautés européennes, les systèmes fiscaux de la plupart, voire de tous les Membres de l'OMC,

²⁷⁰ Voir la disposition de M. Joseph J. Guttentag dans la pièce n° 2 des Communautés européennes et l'analyse qui précède.

y compris les États membres des Communautés européennes, se transformeront du jour au lendemain en subventions à l'exportation prohibées et les procédures au titre de l'article 4 de l'Accord SMC se multiplieront.

4.522 Il ne faudrait pas en arriver là. Comme cela a été dit précédemment, les allégations des Communautés européennes devraient être rejetées pour des raisons de procédure. Néanmoins, abstraction faite des questions de procédure, l'argumentation des Communautés européennes est sérieusement viciée quant au fond parce qu'elles ignorent la règle de droit déterminante applicable à leurs allégations. En conséquence, elles n'ont pas fourni au Groupe spécial des éléments de preuve suffisants pour s'acquitter de leur obligation d'établir *prima facie* le bien-fondé de leur plainte et le Groupe spécial devrait rejeter leurs allégations.

L'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation

4.523 Dans la présente affaire, le Groupe spécial doit tout d'abord identifier le principe juridique déterminant qui sert de point de départ à l'analyse. Le principe fondamental du GATT et de l'OMC applicable en l'espèce est que les Membres ne sont pas obligés d'imposer les revenus imputables à une activité économique menée à l'étranger et que la non-imposition de ces revenus ne donne pas lieu à une subvention à l'exportation.

4.524 C'est le principe sur lequel le Conseil du GATT (ainsi que la France, la Belgique, les Pays-Bas et les États-Unis) s'est fondé en 1981 pour régler les affaires *Législations fiscales*. C'est ce principe que les Membres, y compris les États membres des Communautés européennes et les États-Unis, ont invoqué et continuent d'invoquer. C'est le principe qui s'applique également à tous les Membres aujourd'hui et autour duquel le régime FSC a été conçu. Si les Communautés européennes en contestent aujourd'hui la validité et si le Groupe spécial admet leurs arguments, cette affaire aura à coup sûr des implications de grande ampleur.

4.525 En ce qui concerne tout d'abord l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC, qui, au dire des Communautés européennes, constitue en soi une subvention à l'exportation prohibée, les Communautés européennes se méprennent fondamentalement sur la règle pertinente dans le cadre de l'Accord SMC, et ce parce qu'elle ne prend pas en considération la disposition déterminante de l'Accord – la note de bas de page 59 de l'Annexe I. Cette note reprend dans le cadre de l'OMC la règle antérieure du GATT concernant l'exonération d'impôt des revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger. Cette règle a été très clairement énoncée dans la Décision du Conseil de 1981 par laquelle les rapports relatifs aux affaires *Législations fiscales* ont été adoptés. Comme les Communautés européennes ignorent cette note, elles ne se rendent pas compte qu'elle restreint la portée de la règle générale énoncée au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, qui concerne les exonérations d'impôts directs liées à des transactions à l'exportation.

4.526 Plus précisément, les Communautés européennes négligent la question liminaire qui est de savoir quels types ou quelles sources de revenus doivent être imposés. Il est clair que si, conformément aux règles de l'OMC, un Membre 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.

4.527 La note 59 indique un type de revenus que les Membres de l'OMC ne sont pas tenus d'imposer, à savoir les revenus provenant d'activités économiques menées hors de leur territoire, même si ces activités sont liées à des transactions à l'exportation. Comme ces revenus ne doivent pas nécessairement être imposés, leur exonération ne constitue pas une subvention à l'exportation.

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 n'ont pas besoin d'y revenir. Il suffit de dire que le point e) a son origine dans une proposition faite par un pays qui exonère depuis longtemps les revenus imputables à de tels processus et qui n'a jamais envisagé que cette exonération soit considérée comme une subvention prohibée.

4.531 Cette concordance de vues entre les parties contractantes sur le traitement des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger est exprimée très clairement dans la Décision du Conseil de 1981. Dans les affaires *Législations fiscales*, le groupe spécial avait rejeté cette conception en déclarant que les systèmes fiscaux territoriaux ou qui comportent des éléments territoriaux subventionnent intrinsèquement les exportations. Le Conseil a infirmé pour l'essentiel la conclusion du groupe spécial en formulant expressément ce qui avait été entendu depuis le début: "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". La seule restriction apportée par le Conseil eu égard à l'exonération des revenus imputables à ces processus économiques a consisté à dire que la répartition des revenus entre parties apparentées devait donner un résultat conforme au principe de la libre concurrence.

4.532 La pratique du GATT en matière d'imposition des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger a été reprise dans la note de bas de page 59 de l'Accord SMC, qui dit pour l'essentiel, dans les mêmes termes que la Décision du Conseil du GATT, que le principe de la libre concurrence s'applique aux parties apparentées dans les transactions à l'exportation. L'objet de la note ressort clairement du texte – elle restreint la portée de la règle générale énoncée au point e) en indiquant que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés. Si cela n'était pas le cas, cette note serait en grande partie dénuée de sens, résultat inacceptable au regard des règles coutumières d'interprétation des traités.

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 avec les dispositions analogues de l'Accord SMC. À la différence de la plupart des décisions d'adopter un rapport de groupe spécial, qui ne précisent pas si les parties contractantes étaient d'accord ou non avec le raisonnement présenté dans le rapport, la Décision de 1981 exposait les vues du Conseil. Celles-ci devraient être prises en considération aujourd'hui car les questions fondamentales soumises à ce Groupe spécial sont essentiellement les mêmes que celles dont le Conseil était saisi en 1981 -, à savoir dans quelle mesure la non-imposition des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger est contraire aux disciplines de l'OMC en matière de subventions.

4.534 S'il est exact que les Membres ne sont pas tenus d'imposer les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger – et ce principe est indéniablement exact – la première allégation des Communautés européennes faisant état de l'existence d'une subvention à l'exportation (selon laquelle l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC est prohibée en soi) ne résiste pas à l'examen. Les États-Unis sont libres de ne pas imposer les activités économiques menées à l'étranger, à l'instar des systèmes fiscaux territoriaux. Le régime FSC est précisément conçu pour cela, comme l'indiquent clairement les déclarations explicites faites par le Congrès au moment de l'adoption de la législation FSC. Par conséquent, la seule objection légitime que pourraient formuler les Communautés européennes serait que le régime FSC n'accorde pas convenablement, selon elles, l'exonération autorisée dans le cadre de l'OMC, et non que les revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger ne peuvent pas être exonérés du tout. Autrement dit, le différend porte sur les détails de la mise en œuvre, et non sur le principe.

4.535 Comme les Communautés européennes n'ont pas démontré, ni même fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC s'applique à autre chose qu'aux revenus imputables à des activités économiques menées à l'étranger, elles n'ont pas établi *prima facie* le bien-fondé de leurs allégations. Le fait qu'elles ne reconnaissent pas le principe qui sous-tend la Décision du Conseil de 1981 et la note 59 est à la fois étonnant et alarmant. Comme cela a été dit précédemment, si le principe énoncé par le Conseil en 1981 n'est plus valable, les systèmes fiscaux de la plupart des Membres de l'OMC, y compris ceux des États membres des Communautés européennes, *feront* l'objet de différends dans l'avenir et l'on *constatera* qu'ils constituent des subventions à l'exportation.

L'exonération d'impôts dans le cadre du régime FSC n'est pas une subvention

4.536 Pour les raisons qui viennent d'être citées, les Communautés européennes ne peuvent pas non plus démontrer que l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC est une subvention aux fins de l'article premier de l'Accord SMC. Pour qu'elle constitue une subvention, il faut que les États-Unis abandonnent des "recettes publiques normalement exigibles". Comme cela a été expliqué précédemment, selon les règles de l'OMC, les Membres ne doivent pas nécessairement imposer les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. On ne peut donc pas considérer que des recettes sont "exigibles" au titre de ces revenus. Comme l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC n'implique pas une "contribution financière", le régime n'est pas visé par l'article premier.

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 que les règles de fixation administrative des prix et l'exonération d'impôt dans le cadre du régime FSC peuvent exister séparément et que le Groupe spécial doit se prononcer à la fois sur l'exonération d'impôt et sur les règles de fixation administrative des prix. Si les Communautés européennes ont raison de dire que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne peuvent pas être exonérés d'impôt – et les États-Unis réaffirment qu'elles ont tort – les règles de fixation administrative des prix ne sont pas pertinentes. Si ces revenus doivent être imposés, il n'est vraiment pas important, aux fins des règles de l'OMC en matière de subventions, de savoir si la part des revenus réalisés à l'exportation qui est imputée à ces activités est de zéro, 50 ou 100 pour cent.

4.539 Toutefois, si on laisse cette question de côté, la critique des Communautés européennes à l'encontre des règles de fixation administrative des prix est également sans fondement. Là aussi, le principal point faible de la position des Communautés européennes est que celles-ci n'invoquent pas la bonne règle de droit. Au lieu de dire que les règles de fixation administrative des prix répartissent indûment des revenus provenant d'activités économiques menées sur le territoire national, et non à l'étranger – comme elles doivent le faire pour démontrer qu'il y a violation de l'article 3:1 a) – les Communautés européennes demandent à tort au Groupe spécial d'examiner si ces règles donnent des résultats différents de ceux qui pourraient être obtenus en application de l'article 482 du Code des impôts. Or, comme cela est expliqué dans la première communication des États-Unis, l'article 482 ne définit pas le principe de la libre concurrence aux fins de l'Accord SMC. En fait, la question fondamentale concernant cette allégation est de savoir si les règles de fixation administrative des prix donnent des résultats qui se situent dans une fourchette acceptable de valeurs établies selon le principe de la libre concurrence aux fins de la note 59 et, si ce n'est pas le cas, si elles se traduisent par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.

4.540 Ayant méconnu la règle de droit déterminante, les Communautés européennes n'ont évidemment pas fourni d'éléments de preuve adéquats. Non seulement elles n'ont pas prouvé que les règles de fixation administrative des prix entraînent l'exonération d'impôt de revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent sur le territoire *national*, mais encore elles n'ont pas démontré que l'éventuelle économie d'impôt ainsi réalisée sur les revenus imputables à ces processus est "notable", comme le stipule la note 59. Tant qu'elles ne l'ont pas fait, elles n'ont pas établi *prima facie* que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention à l'exportation.

4.541 La méconnaissance par les Communautés européennes de la règle de droit déterminante n'a d'égal que leur méconnaissance du fonctionnement effectif des règles FSC. Elles voudraient faire croire au Groupe spécial que ce qui est important, c'est de savoir si les FSC exécutent elles-mêmes certaines activités dans les transactions à l'exportation en utilisant leurs propres ressources. Elles soutiennent que certaines FSC ont peu d'activités et que, en vertu des règles FSC, elles reçoivent une part disproportionnée des revenus. Elles en déduisent que les FSC sont des "sociétés fictives" qui permettent aux exportateurs américains de faire passer une partie de leurs revenus imposables en totalité pour des revenus de FSC partiellement exonérés.

4.542 Les Communautés européennes ont tout simplement tort. Ce qui importe au sujet des FSC, ce n'est pas de savoir si elles effectuent elles-mêmes, avec leurs propres ressources, des activités

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 distribution attribuées aux FSC ne sont pas totalement exonérés d'impôt. En fait, la fraction qui est exonérée (environ 15 pour cent, ou $15/23^{\text{ème}}$ de 23 pour cent) correspond (au bas mot) à la part des transactions à l'exportation des FSC qui ont généralement lieu hors des États-Unis.

4.544 Les Communautés européennes n'ont fourni au Groupe spécial aucun élément lui permettant de conclure que l'exonération d'impôt des FSC n'est pas justifiée par des processus économiques qui se déroulent hors des États-Unis. Les Communautés européennes n'ont même pas abordé la question. Elles affirment simplement qu'aucune méthode analogue aux règles de fixation administrative des prix n'est acceptable. Or, une telle affirmation est en contradiction avec le texte de la note 59, qui dit simplement que les Membres peuvent recourir à des "pratiques administratives ou autres" pour autant qu'elles ne contreviennent pas au principe de la libre concurrence et qu'elles ne se traduisent pas par une économie "notable" d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. De plus, en affirmant que le simple fait qu'il est possible de choisir entre plusieurs méthodes est contraire aux dispositions de la note 59, les Communautés européennes oublient que ce qui compte, c'est le résultat global de la méthode, et non l'étiquette qui lui est attachée.

4.545 Les Communautés européennes ne doivent pas simplement attirer l'attention sur la méthode qui sous-tend les règles de fixation administrative des prix. Elles doivent aussi démontrer que ces règles donnent des résultats qui ne sont pas admissibles. Elles n'ont présenté aucun élément de preuve empirique, bien qu'il existe des données accessibles au public qu'elles auraient pu examiner pour déterminer si les règles relatives aux FSC donnent effectivement des résultats inadmissibles. Rien que pour cette raison, leur allégation concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC devrait être rejetée.

Observation sujet de la déclaration orale des Communautés européennes

4.546 Les États-Unis aimeraient maintenant faire quelques observations sur certains des points soulevés par les Communautés européennes dans leur déclaration orale. Premièrement, à propos de la description qu'elles donnent du régime FSC et de son rapport avec cette sous-partie F du Code des impôts, cette sous-partie F constitue une exception à la règle de report normale. En conséquence, si l'on veut utiliser le terme "exception", le régime FSC est une "exception" à une "exception".

4.547 En ce qui concerne l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle les FSC sont des "sociétés fictives", les États-Unis expriment leur désaccord et renvoient le Groupe spécial à leur communication écrite sur ce point. Ils tiennent simplement à redire qu'il est beaucoup moins coûteux de créer une société, comme une FSC, que de la gérer.

4.548 À propos de la description du régime FSC comme l'équivalent fonctionnel du régime DISC, le régime FSC est très différent du régime DISC. Ces différences sont exposées en détail dans la communication écrite des États-Unis, la principale étant que les FSC sont obligées d'avoir une présence à l'étranger, d'être gérées à l'étranger et de mener des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, ce qui n'était pas le cas des DISC.

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. Ils ont interprété l'Accord SMC à la lumière du texte, du contexte, de l'objet et du but de l'accord tandis que les Communautés européennes ont interprété sélectivement certaines parties seulement du texte.

4.550 À propos de la référence à la notification des accords du Tokyo Round faite par le Président Carter, elle ne démontre rien en ce qui concerne le statut de la Décision du Conseil de 1981, car cette dernière ne faisait pas référence à la question du double prix évoquée dans la notification.

4.551 En ce qui concerne la façon dont les Communautés européennes envisagent la note 59, leur approche enlève à cette note toute raison d'être. Il était certainement dans l'intention des rédacteurs que cette note ait un sens, et le principe de l'effet utile fait présumer que c'était bien le cas.

4.552 À propos de la référence au fait que les FSC ont le choix entre plusieurs méthodes de fixation des prix de cession, les contribuables ont le choix aux termes de l'article 482.

4.553 Enfin, à propos de l'allégation des Communautés européennes selon laquelle les États-Unis auraient dû chercher à exempter le régime FSC des disciplines en matière de subventions durant le Cycle d'Uruguay, les États-Unis considèrent que le régime FSC ne constituait pas une subvention au regard des règles en vigueur avant la conclusion du Cycle et qu'il n'y avait pas de raison qu'ils "paient" pour que soit clarifié quelque chose qu'ils avaient déjà – à savoir des règles en vertu desquelles le régime FSC n'était pas considéré comme une subvention – et qu'ils ont toujours sous la forme des règles actuelles.

Les **Communautés européennes** réfutent encore la réponse des États-Unis dans leur deuxième communication, comme suit:

Introduction

4.554 Dans leur première communication écrite, les Communautés européennes ont fait valoir que:

- les exonérations fiscales prévues dans le cadre du régime FSC et l'abandon de recettes fiscales supplémentaires résultant de l'application des règles de fixation administrative des prix constituent des subventions relevant de l'Accord SMC au sens de l'article premier et de l'article 2 de l'Accord; ces subventions sont subordonnées en droit aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC;
- les subventions sont subordonnées en droit à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC; et
- en ce qui concerne les produits agricoles visés par l'Accord sur l'agriculture, les subventions sont contraires aux articles 3 et 8 de l'Accord lus dans le contexte des articles 9.1 d), 10.1 et 10.3.

4.555 Bien qu'il ressorte déjà clairement des articles premier, 2 et 3 de l'Accord SMC que les subventions FSC sont des subventions à l'exportation prohibées, les Communautés européennes ont démontré que cela était confirmé par le point e) de la Liste exemplative, qui 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.

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 ... de la première communication écrite des Communautés européennes.

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 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 étrangères."

"À la suite de l'adoption de ces rapports, le Président a noté que ce qui a été décidé et entendu au 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. Le Président a noté également que la décision ne modifie pas les règles existantes énoncées dans l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général en ce qu'elles concernent l'imposition fiscale des marchandises exportées. Il a noté aussi que la décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII et n'est pas affectée par cet accord. Le Président a enfin noté que l'adoption de ces rapports et du texte de conciliation n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général."²⁷⁴

4.565 Les Communautés européennes ne contestent en aucune façon les principes énoncés dans le Texte de conciliation de 1981 tels qu'elles les comprennent, mais elles considèrent que ce texte n'est pas applicable au présent différend et n'est pas pertinent en tant qu'"historique de la négociation" ou "pratique ultérieurement suivie". En outre, elles contestent catégoriquement le sens que les États-Unis tentent de donner à ce texte.

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

4.566 Le Texte de conciliation de 1981 n'est pas applicable au présent différend parce qu'il a trait à l'adoption de rapports de groupes spéciaux au titre d'une règle de droit différente de celle qui est examinée ici. La présente affaire a trait à une violation de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC de l'OMC,

²⁷⁴ L/5271, S28/121.

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 1994 et il est certainement très différent de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Comme cela a été dit précédemment, l'approche économique adoptée dans ces affaires est très différente de l'analyse plus juridique nécessaire pour établir l'existence d'une "contribution financière", d'un "avantage" et d'une "subordination aux exportations", comme l'exige l'Accord SMC.

4.568 S'il fallait une confirmation de la non-inapplicabilité du Texte de conciliation de 1981 à la présente affaire, on la trouverait dans la déclaration faite à l'époque par le Président du Conseil du GATT, qui avait dit expressément que "la décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII et n'est pas affectée par cet accord"²⁷⁵ (c'est-à-dire l'Accord sur les subventions du Tokyo Round). Le fait que le Texte de conciliation n'est pas applicable à l'Accord SMC (qui évidemment n'existait pas à l'époque) ne peut pas être plus évident.

4.569 En outre, le Texte de conciliation de 1981 n'est pas pertinent en tant qu'élément de l'historique de la négociation de l'Accord SMC, et les États-Unis ont dit expressément qu'ils ne prétendaient pas le contraire (voir la question écrite n° 19 des États-Unis aux Communautés européennes, reproduite dans l'annexe de la pièce n° 1 des Communautés européennes). Les États-Unis soutiennent plutôt que, si l'Accord SMC est ambigu, on peut recourir à l'historique du traitement des exonérations d'impôt sur les revenus de source étrangère dans le cadre du GATT" et que cela est approprié aux termes de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC (voir la question écrite n° 15 des États-Unis aux Communautés européennes, reproduite dans l'annexe de la pièce n° 1 des Communautés européennes).

4.570 En réponse, les Communautés européennes affirment tout d'abord que l'article 3.1 a) n'est pas ambigu. Mais les États-Unis ont tort aussi de considérer que l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC permet d'utiliser des éléments de l'historique du GATT pour *interpréter* des dispositions éventuellement ambiguës des Accords de l'OMC. L'article XVI:1 dispose que l'OMC doit être guidée par les décisions, les procédures et les pratiques habituelles observées dans le cadre du GATT de 1947, sauf disposition contraire. Pour ce qui est de l'*interprétation* des dispositions des Accords de l'OMC, il y a une règle spécifique, énoncée à l'article 3:2 du Mémoire d'accord, qui stipule qu'elles doivent être interprétées conformément aux règles coutumières d'interprétation du droit international public, ce qui signifie, comme l'a confirmé l'Organe d'appel, les règles énoncées aux articles 31 et 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*.

4.571 En conséquence, même si l'Accord SMC présentait une quelconque ambiguïté, les États-Unis devraient démontrer que le Texte de conciliation de 1981 fait partie de l'historique de la négociation de l'Accord (et ils reconnaissent que ce n'est pas le cas) ou qu'il s'agit d'une "pratique ultérieurement suivie" au sens de l'article 31 3) b) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*. C'est en effet ce qu'ils prétendent (cela est dit de façon explicite au paragraphe 103 de leur première communication écrite). Toutefois, cela aurait tout au plus pour effet de rendre le Texte de conciliation pertinent pour interpréter le GATT de 1994, et non l'Accord SMC.

4.572 Les Communautés européennes contestent que le Texte de conciliation de 1981 constitue une "pratique ultérieurement suivie" qui serait pertinente au sens de l'article 31 3 b) de la *Convention de Vienne*.²⁷⁶ Il pourrait tout au plus être une "pratique ultérieurement suivie" aux fins de l'article XVI:4

²⁷⁵ Cité intégralement plus haut.

²⁷⁶ Paragraphe 103 de la première communication écrite des États-Unis.

du GATT de 1947. Or, cette disposition n'est plus en vigueur et l'article XVI:4 est juridiquement très différent. Il n'est pas interprété par l'Accord du Tokyo Round, ni régi par des instruments comme la Déclaration de 1960 qui a joué un grand rôle dans les affaires *DISC* et *Législations fiscales*, en particulier parce que les parties au GATT de 1994 ne sont pas les mêmes que les parties à cet accord et à cette déclaration.

4.573 Les Communautés européennes contestent aussi que le Texte de conciliation de 1981 puisse être considéré comme une décision des parties contractantes du GATT 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 1994. Elles rappellent au Groupe spécial les arguments qu'elles ont invoqués aux paragraphes 45 à 52 de la Déclaration qu'elles ont faite à la première réunion du Groupe spécial.

4.574 La Déclaration de 1960, sur laquelle s'appuient les rapports *DISC* et *Législations fiscales* et, partant, le Texte de conciliation de 1981, n'est pas non plus une décision au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte introductif du GATT de 1994 et ne fait pas partie de cet accord si bien que le Texte de conciliation ne peut pas non plus être considéré de cette façon comme faisant partie du GATT de 1994.

Le Texte de conciliation relatif aux affaires DISC et Législations fiscales ne renferme pas le principe allégué

4.575 En tout état de cause, même si la Décision de 1981 était une décision visée par le paragraphe 1 b) iv) du texte introductif du GATT de 1994, elle ferait seulement partie du GATT de 1994, et non de l'Accord SMC.

4.576 L'un des principaux objectifs de l'Accord SMC est de définir clairement le terme "subvention" et de prohiber les subventions à l'exportation de façon plus stricte que les textes antérieurs, en particulier l'article XVI:4 du GATT de 1947. Une décision qui se rapporte à l'article XVI:4 du GATT de 1947 ne peut donc pas aider à interpréter l'Accord SMC.

4.577 De toute façon, le Texte de conciliation de 1981 relatif aux affaires *DISC* et *Législations fiscales* ne renferme pas le prétendu principe juridique déterminant ou la prétendue "règle de droit déterminante" invoqués par les États-Unis.

4.578 Les États-Unis isolent de leur contexte les termes du Texte de conciliation et en donnent une interprétation qui contredit l'opinion qu'ils ont eux-mêmes exprimée²⁷⁷, à savoir que ni l'Accord sur l'OMC ni l'Accord SMC n'obligent les Membres à adopter un système fiscal particulier ou à observer certains principes fiscaux.

4.579 Les Communautés européennes sont convaincues que le GATT de 1947 n'avait pas pour objet de réglementer en général les systèmes ou les méthodes d'imposition et que ce n'est pas non plus l'objet de l'Accord sur l'OMC et de l'Accord SMC; ces accords n'exigent²⁷⁸ pas que les Membres imposent les revenus d'une certaine manière et ils ne leur donnent pas le "droit"²⁷⁹ d'exempter à leur guise certains systèmes et certaines méthodes d'imposition des revenus. L'article XVI du GATT de 1947 (et aujourd'hui l'Accord SMC) a pour objet de soumettre à des disciplines l'octroi par les Membres de certaines subventions. Ces disciplines s'appliquent au système d'imposition comme à tout autre domaine de l'action gouvernementale. Il est possible d'éviter un conflit entre le système

²⁷⁷ Par exemple, aux paragraphes 27 et 28.

²⁷⁸ Voir le paragraphe 86 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁷⁹ Voir le paragraphe 148 de la première communication écrite des États-Unis.

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 nécessaire pour empêcher l'octroi de subventions à l'exportation.

4.582 C'est là une faille majeure dans l'argumentation des États-Unis. Même si l'on admet tout le raisonnement juridique des États-Unis visant à démontrer que le Texte de conciliation de 1981 est pertinent dans la présente affaire (ce que les Communautés européennes n'admettent pas), le Texte de conciliation ne dit pas ce que les États-Unis voudraient lui faire dire et il ne l'a jamais fait, comme les Communautés européennes et sept autres pays l'ont souligné lorsqu'ils ont formulé des objections contre le régime FSC et ont tenu des consultations formelles au titre de l'article XXII du GATT de 1947, le 26 mars 1985.²⁸⁰

Conclusion

4.583 Le Texte de conciliation de 1981 n'est pas applicable et n'est pas pertinent dans le présent différend et, en tout état de cause, il ne renferme pas la "règle de droit déterminante" alléguée par les États-Unis.

Le régime FSC entraîne-t-il l'"abandon de recettes publiques" qui seraient "normalement exigibles"

Introduction

4.584 Les États-Unis examinent finalement l'article 1.1 de l'Accord SMC et allèguent que les Communautés européennes n'expliquent pas pourquoi des recettes fiscales potentielles au titre de revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger sont des recettes "normalement exigibles". Invoquant leur "règle de droit déterminante", ils prétendent que:

²⁸⁰ Voir les paragraphes 21 et 112 de la première communication écrite des Communautés européennes.

"[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 recettes publiques supplémentaires".²⁸²

4.589 Les Communautés européennes expliquent donc maintenant plus en détail pourquoi le régime FSC entraîne l'abandon de recettes fiscales qui seraient normalement exigibles.

Interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC

4.590 Il est vrai que, pour déterminer si des recettes qui seraient normalement exigibles sont abandonnées, il faut se référer à une situation comparable dans laquelle les recettes sont exigibles. Les Communautés européennes ne prétendent pas que la situation comparable est simplement celle qui existerait en l'absence de la mesure incriminée. Elles considèrent que les États-Unis dérogent aux

²⁸¹ Les États-Unis semblent aussi alléguer qu'un tel droit est également conféré par la note 59 relative au point e) de la Liste exemplative figurant à l'annexe I de l'Accord SMC, mais ce point est examiné plus loin.

²⁸² Voir le paragraphe 153 de la première communication écrite des États-Unis.

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 teneur en produits nationaux ne sont pas remplies), aucune fraction du revenu de la FSC provenant de cette transaction ne serait considérée comme un "revenu à l'exportation exonéré" et ce revenu serait assujéti à l'impôt aux États-Unis. L'existence du régime FSC, ou son applicabilité aux transactions, se traduit donc par l'abandon de recettes publiques.
- Si la FSC effectue une transaction à l'*importation* pour le compte de sa société mère ou vend les produits de cette dernière 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 ce revenu serait assujéti à l'impôt aux États-Unis. Le fait que la transaction à l'exportation pourrait bénéficier du régime FSC se traduirait par l'abandon de recettes publiques par rapport à la transaction équivalente effectuée à l'importation ou sur le territoire national qui, elle, est assujéti 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'impôts et, partant, l'impôt acquitté serait plus élevé. Le recours à la FSC se traduit donc par l'abandon de recettes publiques.

4.594 Les Communautés européennes ajoutent que, dans le dernier exemple, le résultat de l'analyse serait identique même si le fabricant démarchait le client, négociait avec lui et concluait la vente à

²⁸³ Voir, par exemple, les droits compensateurs sur le saumon en provenance de Norvège, imposés le 4 décembre 1991 – Affaire n° 403-802.

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.

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".

4.600 Enfin, le rapport explique que l'une des catégories appelée "dépenses fiscales" serait composée des 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".²⁸⁸

4.601 Les dépenses fiscales dans le cadre du régime FSC sont indiquées à la page 70 du document, "Exclusion des revenus des sociétés commerciales étrangères" et la "perte de recettes" (selon les termes du rapport) en 1995 est estimée à 1 400 millions de dollars. Il ressort clairement du rapport que la méthode employée pour calculer la perte de recettes était basée sur la "structure légale de référence" (les cas où la méthode fiscale normale est utilisée sont indiqués par un appel de note de bas de page 1).

4.602 Les États-Unis ont donc admis une fois encore dans ce rapport que le régime FSC accorde **une exemption des règles fiscales d'application générale en vigueur aux États-Unis.**

Le régime FSC exonère d'impôt des processus économiques qui ne se déroulent pas à l'étranger

4.603 Même si les États-Unis avaient raison de considérer (avis que les Communautés européennes ne partagent pas) premièrement que l'Accord SMC (ou une autre disposition) confère aux Membres de l'OMC le *droit de ne pas imposer* les processus économiques qui se déroulent à l'étranger et, deuxièmement, qu'ils ont le droit de subordonner cette exonération aux exportations, il serait possible de démontrer que les exonérations accordées dans le cadre du régime FSC sont contraires à l'Accord.

4.604 Cela tient à ce que le régime FSC exonère d'impôt des processus économiques qui ne se déroulent pas à l'étranger, et ce pour trois grandes raisons: premièrement, les FSC sont autorisées à s'établir sur le territoire américain (non métropolitain); deuxièmement, leurs activités peuvent en fait être sous-traitées au fournisseur apparenté américain sans que cela réduise les bénéfices revenant à la FSC, qui échappent ainsi en partie à l'impôt; et, troisièmement, le régime déroge aux règles normales de la source en vigueur aux États-Unis et considère 15/23^{ème} du revenu de la FSC comme un revenu de source étrangère, alors que, d'après les règles généralement applicables, ce revenu serait considéré comme étant en grande partie de source américaine.

Les FSC sont autorisées à s'établir sur le territoire américain

4.605 Les Communautés européennes ont déjà expliqué²⁸⁹ que la plupart des FSC sont établies dans des territoires américains comme les îles Vierges. Selon elles, ces territoires ne sont pas étrangers, comme le confirment les réponses aux nombreuses questions qu'elles ont posées aux États-Unis. Les Communautés européennes ont expliqué ce qui suit (et les États-Unis ne l'ont pas contesté):

- Les îles Vierges américaines sont un territoire américain organisé et non incorporé, qui est administré par le Bureau des affaires territoriales et internationales du Département de l'intérieur et qui a un député à la Chambre des Représentants.

²⁸⁸ Voir le dernier paragraphe du chapitre III, page 67 du document.

²⁸⁹ Voir les paragraphes 42 à 49 de la première communication écrite des Communautés européennes.

- Les îles Vierges américaines sont généralement soumises aux lois des États-Unis, en particulier à leur législation fiscale contenue dans le Code des impôts. 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 et résidents américains ayant des sources de revenu dans les îles Vierges. D'après la Naval Appropriations Act 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 être promulguées ultérieurement sont réputées être également en vigueur dans les îles Vierges américaines".
- Les États-Unis ont aussi déclaré, à la première réunion du Groupe spécial, en réponse à une question des Communautés européennes, qu'ils ont contracté des obligations dans le cadre de l'OMC pour les îles Vierges.
- Le seul élément cité qui permettrait à la rigueur, de l'avis des Communautés européennes, de considérer que les îles Vierges américaines comme étrangères est qu'elles constituent un territoire douanier distinct du reste des États-Unis. Comme cela est dit à la dernière page de la pièce n° 18 des Communautés européennes jointe à leur première communication écrite (qui décrit les dispositions légales pertinentes concernant les îles Vierges américaines), ces dernières n'imposent des droits de douane que sur les marchandises qui ne proviennent pas des États-Unis.

4.606 S'il existe vraiment une règle équivalant à "la règle de droit déterminante" invoquée par les États-Unis et donnant aux Membres de l'OMC le *droit de ne pas imposer* les processus économiques qui se déroulent à l'étranger (en les autorisant de surcroît à subordonner cette exonération aux exportations), le terme "étranger" doit alors avoir un sens objectif. Un Membre de l'OMC ne peut certainement pas considérer certaines parties de son territoire comme des endroits où les entreprises peuvent engager des processus économiques étrangers, et avoir le droit d'accorder à ces entreprises des privilèges fiscaux (qui plus est en les subordonnant aux exportations). Les Communautés européennes soutiennent que le terme "étranger" ne peut avoir qu'un seul sens: situé hors du ressort territorial d'un Membre ou, du moins, sur un "territoire douanier distinct jouissant d'une autonomie complète dans la conduite de ses relations commerciales extérieures", au sens des articles XXXI et XXXIII du GATT de 1994. Or, selon aucun de ces deux critères, les îles Vierges américaines et les autres territoires et possessions des États-Unis qui peuvent accueillir des FSC ne sont "étrangers". En particulier, un territoire douanier distinct d'un Membre de l'OMC ne peut pas être considéré comme "étranger" par rapport au reste du territoire de ce Membre. De nombreux Membres ont des zones douanières spéciales englobant certaines zones portuaires.

4.607 Une procédure de règlement des différends ne peut être engagée que contre un Membre de l'OMC, et non contre un territoire douanier distinct de ce Membre. Les Membres de l'OMC sont cependant tenus de respecter les obligations qu'ils ont contractées dans le cadre de l'OMC à l'égard de tous les territoires des autres Membres pour lesquels ils ont accepté l'Accord sur l'OMC. Par exemple, les Communautés européennes ont des engagements envers tous les territoires américains en vertu de l'article II du GATT de 1994. Lorsqu'ils ont conclu l'Accord sur l'OMC, les Membres ne pouvaient pas avoir l'intention de faire en sorte que l'exonération d'impôt de sociétés établies sur un territoire douanier distinct d'un Membre, qui n'est pas et ne peut pas être lui-même Membre de l'OMC mais qui jouit de droits dans le cadre de l'OMC, ne puisse pas être considérée comme une subvention.

4.608 D'ailleurs, le Texte de conciliation de 1981, auquel les États-Unis attachent tant d'importance, parle des "processus économiques ... qui se déroulent hors du ressort territorial du pays exportateur". Quand les Accords de l'OMC se réfèrent à un territoire, il s'agit de l'ensemble du territoire d'un Membre, et quand ils se réfèrent à un territoire douanier distinct, cela est précisé.

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-traitées au fournisseur apparenté américain

4.610 Les Communautés européennes ont expliqué à plusieurs reprises qu'une FSC a le droit, dans le cadre du régime FSC, de sous-traiter toutes ses activités à son fournisseur apparenté et que celles-ci peuvent ainsi être exécutées aux États-Unis presque comme si la FSC n'existait pas. Étant donné le fonctionnement des règles spéciales de fixation administrative des prix, cela n'a pas d'incidence sur l'avantage fiscal conféré. Les Communautés européennes ne peuvent pas admettre que des activités menées en fait aux États-Unis par le fournisseur apparenté puissent être considérées comme "étrangères" aux fins de l'Accord SMC, même si cela était pertinent.

Le régime FSC déroge aux règles normales de la source en vigueur aux États-Unis

4.611 Les Communautés européennes ont expliqué dans leur première communication écrite que l'une des exonérations fiscales accordées dans le cadre du régime FSC consistait en une exemption des règles normales de la source en vigueur aux États-Unis. L'article 921 a) du Code des impôts définit les revenus à l'exportation exonérés des FSC comme étant des "revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis". Si l'on applique les règles spéciales de fixation administrative des prix, cela représente 15/23^{ème} du revenu à l'exportation total déterminé selon ces règles²⁹⁰ et, si l'on applique les règles normales fondées sur le principe de la libre concurrence, figurant à l'article 482 du Code, cela représente 30 pour cent du revenu à l'exportation total déterminé selon ces règles.²⁹¹ L'article 921 d) dispose que le reste de ces revenus à l'exportation "est considéré comme des revenus ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle conduite dans le cadre d'un établissement permanent aux États-Unis".

4.612 Les articles 921 a) et d) sont en fait des règles spéciales permettant de déterminer la source des revenus des FSC selon une formule préétablie. Une certaine fraction de leurs revenus est réputée être de source étrangère et le reste de source américaine.

4.613 Les règles de la source généralement applicables aux États-Unis constituent par ailleurs un code très élaboré indiquant quels revenus doivent être considérés comme des revenus de source intérieure ou de source étrangère à des fins fiscales, et dans quelle proportion. Par exemple, les revenus provenant d'activités de vente menées par l'intermédiaire d'un agent sont généralement considérés comme ayant leur source non pas au lieu de résidence de la personne qui assume la "responsabilité juridique et financière", mais au lieu où la vente est effectuée.²⁹² Lorsque des services sont fournis en partie aux États-Unis et en partie hors des États-Unis, les revenus en résultant doivent être répartis en conséquence.²⁹³

4.614 Les formules spéciales du régime FSC ne permettent pas de déterminer la véritable source des revenus d'une FSC. La répartition est exactement la même qu'il s'agisse d'une société d'achat et de vente ou d'une société à la commission et qu'elle s'acquitte elle-même de ses fonctions ou les

²⁹⁰ Voir l'article 923 a) 3) du Code des impôts en liaison avec l'article 291 a) 4) du Code.

²⁹¹ Voir l'article 923 a) 2) du Code des impôts en liaison avec l'article 291 a) 4) du Code.

²⁹² Voir l'article 861 a) 3) du Code des impôts.

²⁹³ Voir l'article 863 b) du Code des impôts.

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

et que le montant exonéré est:

"une approximation prudente du volume des activités économiques menées à l'étranger dont la FSC est responsable"²⁹⁵

4.615 En vertu des règles normales servant à déterminer la source des revenus, les revenus d'une FSC pourraient être considérés comme étant de source étrangère, de source nationale ou des deux à la fois. Dans le cas d'une FSC à la commission, la source des revenus afférents à la commission serait déterminée en fonction du lieu où la FSC (agissant directement ou par l'intermédiaire de ses agents) a mené les activités nécessaires pour recevoir la commission. Si ces activités ont eu lieu en partie aux États-Unis et en partie hors des États-Unis, les revenus sont répartis en conséquence. (Là encore, c'est le lieu où le service est fourni, et non le domicile fiscal de la personne qui le fournit qui est déterminant.)

4.616 Comme cela a déjà été dit, ces conditions ont été conçues de manière à ce que les exportateurs puissent s'y conformer assez aisément et de manière à ce que cela perturbe le moins possible leurs pratiques commerciales normales. Dès lors qu'une FSC remplit les conditions de l'article 924 du Code des impôts (et les conditions connexes de l'article 925 c)), elle a le droit d'appliquer les règles de fixation administrative des prix et de déterminer la source de ses revenus selon les formules des articles 921 et 923 du Code. Par contre, comme cela a été dit précédemment, dans le cadre des règles normales, la source des revenus est déterminée, dans une bien plus large mesure, sur la base d'une évaluation du contenu et de la valeur des activités économiques qui génèrent le revenu et du lieu où elles se déroulent.

Conclusion

4.617 Les Communautés européennes ont démontré que, même si l'on acceptait "la règle de droit déterminante" invoquée par les États-Unis (que les Communautés européennes n'acceptent pas), le régime FSC ne serait pas conforme à cette règle car, dans la plupart des cas où les FSC sont enregistrées dans un territoire ou une possession des États-Unis, aucune de leurs activités ne peut être considérée comme "étrangère". Dans d'autres cas, les FSC sont autorisées à sous-traiter la totalité de leurs activités à leur fournisseur apparenté de sorte que celles-ci peuvent être conduites aux États-Unis sans que cela réduise l'avantage fiscal. En outre, les FSC bénéficient d'une dérogation aux règles normalement applicables pour déterminer la source des revenus de sorte que la part de leurs revenus de source étrangère est beaucoup plus importante qu'elle ne le serait conformément aux règles d'application générale (en particulier dans le cas des FSC à la commission).

²⁹⁴ Paragraphe 127 de la première communication écrite des États-Unis.

²⁹⁵ Paragraphe 130 de la première communication écrite des États-Unis.

Les règles spéciales de fixation administrative des prix

Introduction

4.618 Les Communautés européennes ont indiqué dans leur première communication écrite²⁹⁶ que les règles spéciales de fixation administrative des prix dont peuvent bénéficier les FSC et leurs sociétés mères, mais pas les autres contribuables américains, constituent une subvention à l'exportation prohibée distincte, résultant d'une contribution financière supplémentaire des pouvoirs publics sous la forme d'une perte de recettes par comparaison avec la situation qui existerait si les règles normales de fixation des prix de cession énoncées à l'article 482 du Code des impôts devaient être appliquées, et aggravant la perte de recettes due aux exonérations d'impôt accordées aux FSC. Ces règles spéciales sont applicables au choix du contribuable, *a posteriori* et sur la base de chaque transaction si elles donnent un résultat plus favorable, et elles se traduisent par une perte de recettes fiscales pour le gouvernement par rapport aux recettes qui seraient perçues en l'absence de ces règles.²⁹⁷

4.619 Les États-Unis déclarent, au paragraphe 22 de leur première communication écrite, qu'ils trouvent étrange cette deuxième allégation des Communautés européennes car, si les Communautés européennes ont raison à propos de la première subvention FSC, "il n'est vraiment pas important de savoir, aux fins des règles de l'OMC en matière de subventions, si la part des revenus à l'exportation attribuée à ces activités est de 0, 50 ou 100 pour cent".

4.620 Les Communautés européennes vont rappeler l'explication qu'elles ont déjà donnée.²⁹⁸ C'est parce que les subventions FSC pourraient exister indépendamment l'une de l'autre et qu'il est important que les deux soient considérées comme des subventions à l'exportation prohibée pour que le retrait de l'une et de l'autre soit exigé. Les Communautés européennes cherchent à éviter une situation où les États-Unis pourraient éviter de mettre leur régime FSC en conformité avec les règles de l'OMC en supprimant ou en modifiant les exonérations dont bénéficient les FSC et leurs sociétés mères tout en préservant l'avantage que leur confèrent les règles spéciales de fixation administrative des prix.

4.621 Les Communautés européennes vont développer dans cette section les autres points suivants. Premièrement, elles vont clarifier leur position au sujet de la base juridique sur laquelle elles se fondent pour dire que les règles spéciales de fixation administrative des prix constituent une subvention à l'exportation prohibée.

4.622 Deuxièmement, elles vont appliquer ces principes au régime FSC et expliquer pourquoi cela démontre que les règles spéciales de fixation administrative des prix entraînent une perte de recettes et sont contraires à l'Accord SMC et pourquoi il n'est pas nécessaire de se baser sur des statistiques ou des déclarations de revenus pour prouver qu'elles se traduisent par une économie notable d'impôts directs.

²⁹⁶ Voir, en particulier, les paragraphes 128, 135 à 137 et 142 de la première communication écrite des Communautés européennes.

²⁹⁷ L'avantage que confère la possibilité de recourir à ces règles est bien expliqué 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.

²⁹⁸ Voir le paragraphe 128 de la première communication écrite des Communautés européennes et le paragraphe 23 de leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial.

Principes de l'Accord SMC relatifs à la fixation des prix de cession

4.623 Le Groupe spécial a demandé aux Communautés européennes, à sa première réunion, si la deuxième phrase de la note de bas de page 59 exigeait que les prix soient fixés dans tous les cas conformément au principe de la libre concurrence et si c'était la seule source de règles en la matière. Les Communautés européennes saisissent cette occasion pour expliquer de façon plus détaillée leur position sur ce point.

4.624 Les Communautés européennes réaffirment tout d'abord leur opinion (que les États-Unis ont déclaré partager)²⁹⁹ selon laquelle l'Accord SMC (ni d'ailleurs l'OMC) n'a pour objet d'édicter des règles concernant l'imposition des revenus par les Membres; il dispose simplement que, quels que soient le système ou la méthode d'imposition employés, ils ne doivent pas donner lieu à des subventions et en particulier à des subventions à l'exportation. Une note de bas de page relative à une liste exemplative figurant dans une annexe ne peut pas établir des règles absolues pour la conduite de la politique fiscale (c'est-à-dire des règles applicables qu'il soit prouvé ou non qu'il existe une subvention).

4.625 Pour examiner dans quels cas les règles de fixation des prix de cession peuvent donner lieu à une subvention, il faut partir de l'article premier de l'Accord SMC qui définit ce qu'est une subvention aux fins de l'Accord et dans quels cas les subventions sont soumises aux disciplines de l'Accord (c'est-à-dire dans quels cas elles sont spécifiques).

4.626 Aux termes de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC, une contribution financière des pouvoirs publics est réputée exister si "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées". Les Communautés européennes ont déjà expliqué que, pour déterminer si des recettes sont abandonnées, on peut se baser sur la législation fiscale généralement applicable et que les États-Unis partagent ce point de vue, appelant cela la "structure fiscale de référence".³⁰⁰

4.627 Ce qui précède explique pourquoi la deuxième phrase de la note de bas de page 59 dit que "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". L'utilisation du verbe "devraient" est nécessaire parce que la note ne peut pas édicter de règle fiscale; elle indique seulement dans quels cas il pourrait y avoir une subvention à l'exportation.

4.628 Bien que les Membres de l'OMC soient libres en principe, selon la jurisprudence établie par l'OMC, de ne pas exiger que les prix entre sociétés apparentées soient fixés conformément au principe de la libre concurrence, il est clair que s'ils agissent ainsi, ils risquent d'accorder des subventions. En effet, quand on examine s'il existe ou non une subvention, il faut souvent prendre en considération, entre autres facteurs, la situation qui existerait dans les conditions du marché. C'est précisément ce à quoi visent les règles de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence.

4.629 Les Communautés européennes poursuivent leurs observations au sujet des arguments des États-Unis relatifs à la note 59, mais, cette fois, elles appliquent le principe susmentionné aux règles spéciales de fixation administrative des prix établies dans le cadre du régime FSC.

²⁹⁹ Par exemple, aux paragraphes 27 et 28 de la première communication écrite des États-Unis.

³⁰⁰ Voir plus haut et la pièce n° 25 des Communautés européennes.

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 exonération à des conditions de son choix (ou, du moins, aux résultats à l'exportation).

4.635 Les Communautés européennes ont déjà expliqué que la source supposée de cette "règle de droit déterminante", à savoir le Texte de conciliation de 1981 sur la base duquel les rapports *DISC* et *Législations fiscales* ont été adoptés, n'est pas applicable ou pertinent dans le présent différend et ne renferme pas la prétendue règle.

4.636 Il subsiste cependant un certain nombre de questions relatives à la note 59 sur lesquelles les Communautés européennes ont encore des observations à faire.

Le point e) dans son contexte

4.637 Il faut tout d'abord rappeler, au cas où on l'aurait oublié, que le point e) de l'Annexe I et la note de bas de page 59 y relative ne sont pas nécessaires à l'analyse des Communautés européennes. Les subventions FSC sont contraires à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, mais il n'est pas nécessaire de se référer à la Liste exemplative, sauf pour confirmation.

4.638 Les États-Unis avancent à tort l'argument suivant:

"Ainsi, les mesures désignées dans la Liste exemplative comme étant des subventions à l'exportation sont prohibées. Inversement, les mesures désignées dans la Liste exemplative n'étant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées. Une analyse plus poussée n'est pas nécessaire pour comprendre le sens de l'article 3.1 a) en ce qui concerne les mesures visées par la Liste exemplative."

4.639 La première phrase est juste. La seconde l'est aussi en principe, non pas comme une déduction *a contrario* de la première, mais comme une paraphrase de la note de bas de page 5 relative à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Mais le point e) de la Liste exemplative ne mentionne aucune mesure comme "ne constituant pas des subventions à l'exportation" (ce qui est le libellé exact) et la prétendue déduction dans la troisième phrase est totalement fausse. Premièrement, une note de bas de page ne fait qu'*expliquer* une disposition; elle ne la *contredit* pas, comme cela serait le cas d'après l'argument des États-Unis. Deuxièmement, la note de bas de page éclaire le sens et la portée des termes du point e) et de leur rapport avec le reste de l'Accord. Ainsi, la première phrase de la note (qui n'est pas discutée ici) rappelle simplement que, si des intérêts sont perçus sur des paiements différés, ceux-ci ne constituent pas une subvention. Et la dernière phrase de la note 59 est simplement un rappel du principe général (auquel les Communautés européennes souscrivent) selon lequel l'Accord SMC n'a pas pour objet de spécifier les systèmes fiscaux que les Membres peuvent appliquer. Elle n'exclut pas du champ de l'Accord les exceptions spécifiques et subordonnées aux exportations qui donnent lieu à des subventions à l'exportation.

4.640 Les Communautés européennes tiennent aussi à préciser que ni le point e) ni les autres dispositions de la Liste exemplative n'ont pour objet de spécifier ce qui est ou n'est pas une subvention, comme les États-Unis semblent le prétendre. Cette question est réglée de façon exhaustive par l'article 1.1 de l'Accord SMC. Le point e) donne seulement une indication au sujet des *subventions à l'exportation*. S'il en était autrement, le fait qu'une mesure est désignée comme n'étant pas une subvention à l'exportation signifierait qu'elle ne pourrait jamais (même si elle était appliquée *spécifiquement*, sans être *subordonnée aux exportations*) être considérée comme une subvention visée par l'Accord.

La deuxième phrase de la note de bas de page 59

4.641 Comme les Communautés européennes l'ont déjà expliqué, la deuxième phrase de la note de bas de page 59 confirme leur opinion, fondée sur les autres dispositions de l'Accord SMC, selon laquelle la dérogation aux règles de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence qui est subordonnée aux exportations dans le cadre du régime FSC peut et devrait être considérée comme une subvention à l'exportation.

4.642 Toutefois, les États-Unis utilisent la deuxième phrase de la note 59 à diverses fins. Premièrement, ils tentent d'en déduire un argument à l'appui de leur "règle de droit déterminante" en laissant entendre qu'elle est ambiguë et que, pour résoudre cette ambiguïté, il faut y inclure le Texte de conciliation de 1981. Deuxièmement, ils tentent de justifier les règles spéciales de fixation administrative des prix du régime FSC en prétendant que la référence, dans la phrase, aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence n'a pas le sens qu'elle semble avoir.

4.643 Les États-Unis prétendent interpréter cette phrase comme les autorisant à considérer comme "étrangers" une certaine catégorie de processus économiques - à savoir les "fonctions de distribution"³⁰² - et à les exonérer d'impôts, à condition bien entendu qu'ils concernent l'exportation de produits américains. Ils admettent candidement que les règles de fixation administrative des prix ne permettent pas de répartir convenablement les bénéfices entre les parties intéressées (la FSC et son fournisseur apparenté), mais ils prétendent que ce n'est pas leur but et qu'ils ne se réfèrent pas au type de règles défini à l'article 482 du Code des impôts ou aux Principes OCDE, mais à la répartition des revenus entre des fonctions économiques. D'après les États-Unis, la FSC et son fournisseur apparenté ne devraient pas en fait être considérés comme des entités distinctes³⁰³ et l'attribution à la FSC de la totalité des "revenus imputables aux fonctions de distribution" est simplement un moyen commode de se prévaloir d'un droit prétendument conféré dans le cadre de l'OMC.

4.644 La note 59 ne dit évidemment rien de tel. Il ressort clairement du texte de la note qu'elle fait référence à la nécessité d'appliquer, dans les transactions à l'exportation entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence. Elle ne fait pas référence à la répartition de revenus entre des "processus économiques". Au demeurant, cela est logique car, en énonçant le principe susmentionné, la note suppose à juste titre que, dans une transaction entre des parties indépendantes, chaque partie (en l'occurrence le vendeur) fixerait un prix qui reflète les processus **effectivement** réalisés par elle (car, dans des conditions commerciales normales, il ne serait pas possible de majorer le prix en y incluant le coût de processus qui n'ont pas eu lieu, ou inversement, ce ne serait pas un comportement commercial normal de ne pas inclure dans le prix le coût de processus qui ont effectivement eu lieu). Il est encore plus contraire à un comportement commercial normal de permettre de déterminer le prix à posteriori, selon différentes formules, de manière à maximiser le bénéfice de l'acheteur ou de l'agent; or, c'est précisément ce que fait le régime FSC.

4.645 Par conséquent, si la note 59 adopte la règle de la libre concurrence, c'est pour que les prix se rapprochent autant que possible de ceux qui seraient pratiqués s'il n'existait pas de lien entre l'acheteur et le vendeur. La législation FSC ne va pas du tout dans ce sens puisqu'elle établit une répartition fictive des revenus (sur la base de formules préétablies), qui ne tient aucun compte des processus effectivement accomplis par la FSC. En conséquence, la thèse des États-Unis selon laquelle la note 59 renferme une "règle de répartition des revenus" ne pourrait pas être plus éloignée de la réalité.

³⁰² Paragraphe 108 de la première communication écrite des États-Unis.

³⁰³ Paragraphe 109 de la première communication écrite des États-Unis.

4.646 Il est évident aussi que l'interprétation que les États-Unis donnent maintenant de la note 59 ne reflète pas l'intention initiale, mais constitue une tentative à posteriori d'utiliser ce texte pour défendre le régime FSC. Les États-Unis avaient une position différente en 1978, quand le texte a été négocié. Les Communautés européennes présentent, en tant que pièce n° 28 des Communautés européennes, une lettre de M. Richard R. Rivers, Conseil général au Bureau du représentant spécial des États-Unis pour les négociations commerciales auprès de la Commission des Communautés européennes, indiquant que la deuxième phrase de la note de bas de page 59 était censée se référer précisément à des principes directeurs comme ceux que l'OCDE a élaborés par la suite, et que cela pouvait s'appliquer au moins aux membres de l'OCDE.

La troisième phrase de la note de bas de page 59 et les arguments de minimis

4.647 Un autre argument invoqué pour défendre le régime FSC est que les subventions qu'il accorde sont *de minimis* et échappent de ce fait à la prohibition.

4.648 Cet argument s'appuie sur le fait que la troisième phrase de la note 59 se réfère à une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Cette phrase est libellée comme suit:

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.

4.649 L'argument des États-Unis est erroné car la phrase fait seulement référence au droit d'appeler l'attention sur les pratiques de ce genre et le terme "notable" vise simplement à éviter que les Membres invoquent des cas particuliers d'importance mineure.

4.650 La prohibition des subventions à l'exportation est absolue. Il n'y a pas de règle *de minimis*. L'existence d'une règle *de minimis* dans les procédures en matière de droits compensateurs tient à la nature différente de cette mesure corrective et en particulier au fait que des droits compensateurs ne peuvent être imposés que s'il existe un dommage et qu'un dommage ne peut exister si l'effet sur les prix est inférieur à 1 pour cent. De plus, dans les procédures en matière de droits compensateurs, la règle *de minimis* ne s'applique qu'au droit imposé sur le produit d'un exportateur, droit qui peut correspondre à la valeur cumulée de plusieurs mesures de subventionnement chacune inférieure à 1 pour cent. Aucune *mesure* de subventionnement n'échappe à un droit compensateur parce que son montant est inférieur à 1 pour cent de la valeur des ventes.

4.651 En tout état de cause, les subventions FSC sont considérables, représentant 2 milliards de dollars par an d'après les propres estimations des États-Unis. Le succès du régime FSC montre qu'il est intéressant pour les exportateurs. Comme cela a été expliqué précédemment, son effet réel est plus important qu'il n'y paraît. En général, les entreprises sont disposées à prendre des mesures qui réduisent de 15 à 30 pour cent la charge fiscale sur les transactions à l'exportation. Après tout, cela se traduit au bout du compte par une augmentation de 5 à 10 pour cent de leurs bénéfices nets, et c'est ce qui compte pour elles.

4.652 Même l'effet *ad valorem* peut évidemment, dans certains cas, être bien supérieur au chiffre de 0,93 pour cent allégué par les États-Unis, car ce n'est qu'une moyenne.

4.653 Le régime FSC est important car il s'applique dans l'ensemble de l'économie des États-Unis. À cet égard, les États-Unis soutiennent qu'une augmentation de 0,3 pour cent de leurs exportations est négligeable. Il n'en est rien. Les Communautés européennes ne sont pas d'accord. En 1998, leurs exportations de marchandises se sont élevées à 683 milliards de dollars. 0,3 pour cent de ce montant

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 2 de l'Accord, une subvention spécifique consiste notamment en l'octroi d'un avantage particulier à des entreprises ou groupes d'entreprises. Prendre en considération l'effet global sur les entreprises dans leur ensemble va à l'encontre des principes fondamentaux de l'Accord.

Les FSC à la Commission

4.656 Même si l'interprétation de la note 59 donnée par les États-Unis était acceptée (mais les Communautés européennes la rejettent), cela n'aiderait pas les FSC car la plupart sont des sociétés à la commission, qui ne vendent pas et n'achètent pas de marchandises.

La note de bas de page 59 et les affaires DISC et Législations fiscales

4.657 L'argument des États-Unis selon lequel la note de bas de page 59 autorise les subventions FSC repose en fait en partie sur l'idée que cette note était destinée à régler le différend fiscal complexe³⁰⁴ né des affaires *DISC* et *Législations fiscales* et, partant, devrait maintenant être interprétée à la lumière de cela de manière à autoriser le régime FSC qui, comme les États-Unis l'ont affirmé à plusieurs reprises³⁰⁵, a été spécialement conçu par le Congrès pour satisfaire à ce qui était à ses yeux des prescriptions du GATT de 1947.

4.658 La première remarque que les Communautés européennes voudraient faire en réponse à cet argument est que, avec tout le respect qui lui est dû, l'avis du Congrès des États-Unis sur les prescriptions du GATT de 1947 ne fait pas autorité. Il est clairement dit, dans le document "General Explanation" figurant dans la pièce n° 6 des Communautés européennes, que même en 1985, le Congrès avait estimé que les arguments du GATT contre les DISC n'étaient ni convaincants ni crédibles.³⁰⁶ De plus, le Congrès avait élaboré un système qui devait être justifié au regard du GATT de 1947, et non au regard de l'Accord SMC, de sorte que, même si le régime FSC avait été compatible avec le GATT de 1947 (ce que les Communautés européennes ne pensent pas, mais le Groupe spécial n'a pas à se prononcer sur ce point), cela ne signifierait pas qu'il ne donne pas lieu à des subventions prohibées au titre de l'Accord SMC de l'OMC.

³⁰⁴ Voir, par exemple, les paragraphes 2, 16 et 38 de la première communication écrite des États-Unis.

³⁰⁵ Voir, par exemple, les paragraphes 40, 53, 81 et 126 de la première communication écrite des États-Unis.

³⁰⁶ Voir le premier paragraphe de la page 1042 du document "General Explanation", pièce n° 6 des Communautés européennes.

4.659 La situation juridique a beaucoup changé depuis l'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC en 1995.

4.660 L'Accord sur les subventions issu du Tokyo Round qui était en vigueur à l'époque était un "Accord sur l'interprétation et l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général", tandis que l'Accord SMC est un accord distinct du GATT de 1994 et, conformément à la Note interprétative générale relative à l'Annexe IA de l'Accord sur l'OMC, il doit prévaloir en cas de conflit avec une disposition du GATT de 1994. Ce n'est donc plus une interprétation du GATT. Certes, l'article 32.1 de l'Accord SMC dit encore que celui-ci interprète le GATT, mais il y a lieu de penser que cela concerne principalement les procédures en matière de droits compensateurs au titre de l'article VI du GATT de 1994 et que cela s'explique par la genèse de cet article (qui reprend l'article 19.1 de l'Accord sur les subventions du Tokyo Round en lui apportant seulement les modifications terminologiques nécessaires pour des raisons juridiques). Cela est confirmé par le fait que cette disposition est identique à l'article 18.1 de l'Accord de l'OMC sur la mise en œuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (l'"Accord antidumping").

4.661 Non seulement l'Accord SMC est indépendant du GATT de 1994 (qui n'est pas invoqué par les Communautés européennes dans la présente affaire), mais encore il apporte des modifications fondamentales, en particulier au traitement des subventions à l'exportation. Premièrement, il donne pour la première fois une définition du terme "subvention" (article 1.1) et il stipule clairement que les disciplines de l'Accord ne s'appliquent qu'aux subventions *spécifiques* (article 1.2) et que les subventions à l'exportation sont réputées être spécifiques (article 2.3). En outre, les subventions à l'exportation sont désormais définies en termes généraux comme étant des subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation (article 3.1 a)), et la Liste exemplative (modifiée) est incluse pour *illustrer* ce qui est visé par la prohibition. C'est en général une définition beaucoup plus stricte et complète des subventions à l'exportation que celle qui existait auparavant. L'association avec l'article 1.1 de l'Accord (pour être une subvention à l'exportation, une mesure doit d'abord être une subvention) rend cette définition plus rigoureuse et plus précise et certaines mesures qui auraient pu être considérées comme des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'Accord du Tokyo Round ne sont plus prohibées si elles ne se traduisent pas par une contribution financière des pouvoirs publics et si elles ne confèrent pas un avantage au bénéficiaire.

4.662 Une autre différence avec l'Accord du Tokyo Round est que l'Accord SMC renferme aussi une disposition qui prohibe clairement les subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux, comme cela est stipulé à l'article 3.1 b) (qui est également pertinent dans la présente affaire).

4.663 Enfin, quelques modifications pertinentes ont été apportées à la liste exemplative elle-même. L'ancienne Liste exemplative annexée à l'Accord du Tokyo Round contenait deux dispositions qui visaient expressément à protéger la législation des États-Unis sur les DISC/FSC (le texte complet de l'annexe I de l'Accord du Tokyo Round figure dans la pièce n° 29 des Communautés européennes). Ces dispositions sont les suivantes:

- Après la phrase sur la remise d'impôts, il était dit ce qui suit:

"Les signataires reconnaissent en outre qu'aucune des dispositions du présent texte ne préjuge la façon dont les PARTIES CONTRACTANTES statueront sur les problèmes spécifiques soulevés dans le document L/4422 du GATT."

Le document L/4422 du GATT est celui qui contient le rapport du groupe spécial DISC.

- 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'"imite" 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 États-Unis. L'existence du régime FSC, ou l'applicabilité de ce régime aux transactions [sic], aboutit donc à l'abandon de recettes."³¹⁰ Les Communautés européennes ont indiqué aussi que le régime FSC "aboutit à l'abandon de recettes" parce que les transactions des FSC donnent lieu à moins d'impôts que des transactions intérieures ou à l'importation comparables.³¹¹ En présentant cet argument, elles adoptent en fait la position selon laquelle toute exonération, remise, déduction ou réduction d'impôt ou tout crédit d'impôt constitue une subvention au sens de l'article premier. Accepter cette position reviendrait à dire que chaque fois que des revenus échappent à l'impôt - ou sont imposés à un taux plus faible que d'autres revenus - une subvention est conférée.

4.670 L'argument des Communautés européennes serait peut-être correct si l'article 1.1 a) 1) ii) disposait seulement qu'une subvention existe lorsque "des recettes publiques ... sont abandonnées ou ne sont pas perçues". Toutefois, ce n'est pas là ce que dit cette disposition. Les Communautés européennes ignorent un élément essentiel du libellé de l'article 1.1 a) 1) ii), à savoir l'expression "normalement exigibles". Le sens clair de ce libellé est qu'il ne suffit pas que des recettes soient abandonnées. Au contraire, il faut que les recettes en question soient d'abord "normalement exigibles".

4.671 La question cruciale d'interprétation posée par l'article 1.1 a) 1) ii) est de savoir ce qui constitue des recettes "normalement exigibles". Les Communautés européennes ont laissé entendre que des recettes sont "exigibles" si la législation nationale en dispose ainsi.³¹² Selon les Communautés européennes, "des recettes normalement exigibles sont abandonnées" seulement dans

³⁰⁹ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 132.

³¹⁰ *Ibid.*

³¹¹ *Ibid.*

³¹² *Ibid.*

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 59 de l'Accord SMC. Ensemble et séparément, ces sources à utiliser pour l'interprétation mettent à mal l'analyse juridique simpliste des Communautés européennes, parce qu'elles indiquent clairement que l'exonération d'impôt au titre des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".

Les affaires Législations fiscales et la Décision du Conseil de 1981 sont des sources pertinentes pour l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) et indiquent clairement que l'exonération d'impôt au titre des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas l'abandon de recettes "normalement exigibles"

4.673 La position des États-Unis est que la Décision du Conseil de 1981 est déterminante pour l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii); toutefois, pour bien comprendre cette décision, il faut d'abord bien voir ce que le Groupe spécial a constaté dans les affaires *Législations fiscales*. Comme le Conseil a effectivement infirmé les conclusions du Groupe spécial, les rapports du Groupe spécial chargé de ces affaires sont la clé permettant de comprendre véritablement la signification de la Décision du Conseil.

4.674 Considérons, par exemple, l'affaire engagée contre la France. Dans le rapport relatif à cette affaire, le Groupe spécial a conclu comme suit:

[Le Groupe spécial] a noté que la manière particulière dont la France applique le principe de la territorialité permet à une certaine partie des activités d'exportation relevant d'un processus économique qui prend sa source dans le pays [et se poursuit ensuite dans un pays étranger] d'échapper à l'impôt en France. La France a ainsi *renoncé aux recettes* de cette provenance, et créé un éventuel avantage pécuniaire pour les ventes à l'exportation dans les cas où les dispositions relatives à l'imposition du revenu et à l'imposition des sociétés sont sensiblement plus libérales à l'étranger.³¹⁴

Il convient en particulier de noter la référence au fait d'avoir "renoncé aux recettes". Ayant précédemment constaté que "les bénéfices se rattachant à des entreprises exploitées à l'étranger sont

³¹³ *Ibid.*

³¹⁴ *Législations fiscales – Pratiques suivies par la France en matière d'impôt sur le revenu*, L/4423, IBDD, S23/126, rapport du Groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981, paragraphe 47 (pas d'italique dans l'original). Le Groupe spécial a formulé des constatations à peu près identiques dans les affaires engagées contre la Belgique et les Pays-Bas. *Législations fiscales – Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu*, L/4424, IBDD, S23/139, rapport du Groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981, paragraphe 34; *Législations fiscales – Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, L/4425, IBDD, S23/150, rapport du Groupe spécial adopté les 7 et 8 décembre 1981, paragraphe 34.

exonérés [d'impôt en France]", le Groupe spécial déclarait ainsi que le fait d'exonérer d'impôt de tels bénéfices 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 37; IBDD, S23/150, paragraphe 37.

³¹⁸ Les États-Unis reconnaissent volontiers qu'ils ont, pour leur part, retardé l'adoption du rapport du Groupe spécial DISC jusqu'à ce que les rapports relatifs aux trois affaires européennes aient été adoptés. Le point à noter ici est que les Communautés européennes sont peu sincères lorsqu'elles laissent entendre que le retard avec lequel les rapports relatifs aux affaires *Législations fiscales* était dû uniquement aux objections soulevées par les États-Unis.

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 qui suit: "Les Membres qui estiment qu'il n'y a pas sur leur territoire de mesures qui doivent être notifiées en vertu du paragraphe 1 de l'article XVI du GATT de 1994 *et* du présent accord en informeront par écrit le Secrétariat." (pas d'italique dans l'original). De même, l'article 25.10, qui traite de la notification croisée, dispose ce qui suit: "Tout Membre qui estimera qu'une mesure d'un autre Membre qui a les effets d'une subvention n'a pas été notifiée conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article XVI du GATT de 1994 *et* à celles du présent article pourra porter la question à l'attention de cet autre Membre" (pas d'italique dans l'original). Enfin, l'article 26.1 charge le Comité des subventions d'examiner les notifications "présentées en vertu du paragraphe 1 de l'article XVI du GATT de 1994 *et* du paragraphe 1 de l'article 25 [de l'Accord SMC] ..." (pas d'italique dans l'original).

4.682 Mieux encore, le paragraphe I de l'Annexe I de l'Accord SMC mentionne "[t]oute autre charge pour le Trésor public qui constitue une subvention à l'exportation *au sens de l'article XVI du GATT de 1994*" (pas d'italique dans l'original). Si les rédacteurs de l'Accord SMC avaient voulu que

³¹⁹ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphes 45 et 46.

³²⁰ *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 1997, page 15 (*Noix de coco desséchée*).

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*, page 19.

³²⁴ *Ibid.*, page 17 (souligné dans l'original).

applicable au rapport entre l'article XVI et l'Accord SMC. Cela est d'autant plus vrai que l'Accord SMC contient de nombreuses références à l'article XVI, comme on l'a indiqué ci-dessus.

4.688 Comme l'Organe d'appel l'a noté, en vertu de la note interprétative générale relative à l'Annexe 1A, l'Accord SMC prévaudrait en cas de conflit entre une de ses dispositions et l'article XVI.³²⁵ Toutefois, en l'espèce, il n'y a pas de conflit entre l'article XVI, tel qu'il a été interprété par la Décision du Conseil de 1981, et l'article 1.1 a) 1) ii). Comme on l'a noté plus haut, le membre de phrase "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées" n'a pas en lui-même un sens défini et n'entre pas en conflit, par ses termes, avec le principe énoncé dans la Décision du Conseil. L'affirmation du Conseil selon laquelle les processus économiques qui se déroulent à l'étranger "ne doivent pas nécessairement être imposés par [le pays exportateur]"³²⁶ revient simplement à dire que les recettes correspondant à ces processus ne sont pas "normalement exigibles".

4.689 De plus, en droit international public, "il existe une présomption d'absence de conflit, dans la mesure où les parties n'ont pas normalement l'intention de contracter des obligations antagonistes".³²⁷ Comme l'a reconnu un groupe spécial antérieur "cette présomption est particulièrement importante dans le contexte de l'OMC puisque tous les Accords de l'OMC, y compris le GATT de 1994, lequel a été modifié par des Mémoires d'accord lorsque cela a été jugé nécessaire, ont été négociés en même temps, par les mêmes Membres et dans la même enceinte".³²⁸ Ce que cela veut dire, c'est que dans la mesure du possible, l'article XVI et l'Accord SMC doivent être interprétés d'une manière qui évite un conflit. En l'espèce, cela veut dire que l'article 1.1 a) 1) ii) doit être interprété compte tenu de la Décision du Conseil de 1981.

4.690 En résumé, le texte de l'Accord SMC et la jurisprudence de l'OMC montrent que l'article XVI et l'Accord SMC doivent être interprétés d'une manière harmonieuse. Par conséquent, nonobstant le fait que les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* et la Décision du Conseil de 1981 avaient trait à l'article XVI, ils sont extrêmement pertinents pour l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

Le fait que les affaires Législations fiscales avaient trait à une allégation faisant état d'un système de double prix ne diminue en rien la pertinence de ces affaires ou de la Décision du Conseil de 1981

4.691 Les Communautés européennes notent aussi que les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* étaient fondés sur une allégation faisant état d'un système de double prix. Selon les Communautés européennes, les règles de l'Accord SMC relatives aux subventions à l'exportation ne contenant pas de prescription en matière de système de double prix, les rapports du Groupe spécial et la Décision du Conseil de 1981 ne sont plus pertinents.³²⁹

4.692 Ici, les Communautés européennes dénaturent simplement le rôle du critère du double prix. L'article XVI:4 du GATT (tant dans la version de 1947 que dans celle de 1994) ne contient pas de stricte prohibition à l'encontre des subventions à l'exportation. Il prohibe seulement toute subvention

³²⁵ *Ibid.*, page 13.

³²⁶ IBDD, S28/121.

³²⁷ *Encyclopaedia of Public International Law* (North-Holland 1984), page 470.

³²⁸ *Indonésie - Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS55/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.28 (note de bas de page omise) (*Indonésie - Automobiles*).

³²⁹ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 49.

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 1947 ... ".³³⁶ Toutefois, l'Organe d'appel a bien reconnu que les rapports de groupes spéciaux adoptés ne peuvent être ignorés, indiquant que

[L]es rapports de groupes spéciaux adoptés sont une partie importante de l'"acquis" du GATT. Ils sont souvent examinés par les groupes spéciaux établis ultérieurement. Ils

³³³ IBDD, S28/121.

³³⁴ *Ibid.*

³³⁵ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 51.

³³⁶ *Japon – Taxe sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 17 (*Japon – Boissons alcooliques*) (pas d'italique dans l'original).

suscitent chez les Membres de l'OMC des attentes légitimes et devraient donc être pris en compte lorsqu'ils ont un rapport avec un autre différend. Mais ils n'ont aucune force obligatoire, sauf pour ce qui est du règlement du différend entre les parties en cause.³³⁷

4.703 Ainsi, même si les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales* – par opposition à la Décision du Conseil – ne sont pas en eux-mêmes juridiquement contraignants dans le présent différend, le Groupe spécial devrait les considérer comme faisant davantage autorité en matière d'interprétation, pour ce qui est des questions soulevées dans le présent différend, que cela n'est normalement le cas s'agissant de rapports de groupes spéciaux adoptés. Tant les États-Unis que les Communautés européennes étaient parties aux affaires *Législations fiscales*. Les États-Unis ont mis en place le régime FSC spécifiquement pour se conformer aux constatations du Groupe spécial DISC, telles qu'interprétées par la Décision du Conseil. Or, les mesures fiscales appliquées par la France, la Belgique et les Pays-Bas, que dans le présent différend les Communautés européennes s'efforcent par tous les moyens de distinguer du régime FSC pour ce qui est de leurs répercussions sur les exportations, sont les mesures mêmes – pour l'essentiel, inchangées – dont le Groupe spécial *Législations fiscales* a constaté qu'elles étaient des subventions à l'exportation.

4.704 Cela dit, toutefois, la Décision du Conseil de 1981 est nettement différente des rapports de groupes spéciaux évoqués par l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon - Boissons alcooliques*. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a fondé sa décision concernant le statut des rapports de groupes spéciaux adoptés sur le fait que

la décision d'adopter le rapport d'un groupe spécial ne signifiait pas, dans le cadre du GATT de 1947, que les PARTIES CONTRACTANTES étaient d'accord à propos du raisonnement juridique sur lequel s'appuyait le rapport. Il était généralement admis, dans le cadre du GATT de 1947, que les conclusions et les recommandations figurant dans le rapport d'un groupe spécial adopté liaient les parties au différend, mais les groupes spéciaux établis ultérieurement ne se sentaient pas liés juridiquement par les détails ni par le raisonnement du rapport d'un groupe spécial antérieur.³³⁸

4.705 Le Conseil du GATT a toutefois fait beaucoup plus que d'adopter simplement les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales*. Tout d'abord, il a exprimé des vues quant au fond sur les questions qui étaient alors à l'examen et, dans une démarche qui apparaît comme étant sans précédent dans les annales du GATT, a adopté les rapports du Groupe spécial en modifiant les conclusions qui y étaient contenues.

4.706 Deuxièmement, on ne peut douter que dans l'intention du Conseil du GATT, sa décision devait avoir une application plus large que les cas déterminés dont il était alors saisi. Les termes mêmes de la Décision du Conseil indiquent spécifiquement qu'elle est applicable "en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale ...". Si le Conseil n'avait voulu qu'adopter les rapports du Groupe spécial et mettre un terme à un différend qui durait depuis longtemps, en y ajoutant ou non une note interprétative applicable aux affaires en cause, les mots "et d'une manière générale" auraient été superflus. Comme il faut supposer que l'insertion de ces mots supplémentaires était délibérée, il s'ensuit logiquement que le Conseil entendait prendre une décision dont la portée dépasserait les mesures en cause dans les affaires *Législations fiscales*. De l'avis des États-Unis, le

³³⁷ *Japon – Boissons alcooliques*, page 17.

³³⁸ *Japon - Boissons alcooliques*, pages 15 et 16.

caractère exceptionnel de la Décision du Conseil de 1981 en fait une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC.³³⁹

4.707 De plus, en formulant sa décision, le Conseil exprimait les vues des PARTIES CONTRACTANTES en vertu de l'article XXV du GATT de 1947. L'article XXV:1 dispose que "[les] représentants des parties contractantes se réuniront périodiquement afin d'assurer l'exécution des dispositions du présent Accord qui comportent une action collective et, d'une manière générale, de faciliter le fonctionnement du présent Accord et de permettre d'atteindre ses objectifs". (pas d'italique dans l'original)

4.708 Le Conseil était habilité à s'exprimer au nom des PARTIES CONTRACTANTES. Il avait été établi pour remplacer le Comité d'intersession, qui avait été jusque-là l'organe du GATT chargé d'examiner les questions qui se posaient entre les sessions des PARTIES CONTRACTANTES.³⁴⁰ Contrairement à son prédécesseur, qui était à composition limitée, le Conseil était "composé de représentants de toutes les parties contractantes qui [étaient] disposées à accepter les responsabilités de membres dudit conseil".³⁴¹ En outre, contrairement à son prédécesseur qui n'avait qu'un mandat d'action limité, le Conseil se voyait donner de larges pouvoirs, y compris celui de "traiter telles autres questions dont les PARTIES CONTRACTANTES [étaient] saisies à leurs sessions".³⁴² Pour protéger les différentes parties contractantes contre toute action inattendue prise entre des sessions, il était prévu que chaque partie contractante avait le droit de "suspendre l'exécution de cette action par le Conseil en interjetant appel par écrit auprès des PARTIES CONTRACTANTES".³⁴³ Ainsi, le Conseil était habilité à agir au nom des PARTIES CONTRACTANTES et, en l'absence d'objection d'une partie contractante particulière, les actions du Conseil devaient s'imposer en vertu de l'article XXV du GATT comme si les PARTIES CONTRACTANTES avaient agi elles-mêmes.

4.709 Le pouvoir conféré au Conseil d'interpréter le GATT de 1947 était analogue aux pouvoirs actuellement conférés à la Conférence ministérielle de l'OMC et au Conseil général, qui en vertu de l'article IX:2 de l'Accord sur l'OMC ont "le pouvoir exclusif d'adopter des interprétations du présent accord et des Accords commerciaux multilatéraux". De même que la Conférence et le Conseil peuvent formuler des interprétations faisant autorité des Accords de l'OMC, le Conseil était habilité à interpréter le GATT de 1947. Lorsque le Conseil, à l'occasion des affaires *Législations fiscales*, a substitué son propre raisonnement à celui du Groupe spécial, il exerçait ce pouvoir.

³³⁹ À cet égard, il est dit dans la note du Président relative à la Décision du Conseil de 1981 que cette décision ne visait aucunement à modifier le GATT ou le Code des subventions du Tokyo Round. IBDD, S28/121. À la première réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont cité la note du Président pour prétendre que les États-Unis invoquaient indûment la Décision du Conseil comme modifiant ou infléchissant de toute autre manière la signification du GATT ou du Code des subventions. Rien ne pourrait être plus éloigné de la vérité. De l'avis des États-Unis, la note du Président précise que la Décision du Conseil ne fait que réaffirmer, en termes généraux, ce qui est déjà entendu entre les parties contractantes, à savoir que l'article XVI:4 n'exige pas que les pays imposent les bénéfices tirés d'activités réalisées au-delà de leurs frontières, y compris les transactions concernant des marchandises exportées. Le Groupe spécial avait remis en question cette interprétation convenue, et le Conseil a agi pour la rétablir.

³⁴⁰ IBDD, S9/7 (1961), pages 7 et 8. Le Comité d'intersession avait été établi en 1951. IBDD, vol. II (1952), page 224.

³⁴¹ IBDD, S9/7, page 8

³⁴² *Ibid.*, page 8.

³⁴³ *Ibid.*, page 9.

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 GATT de 1947".³⁴⁵

4.711 En résumé, les Communautés européennes confondent les rapports adoptés du Groupe spécial *Législations fiscales* avec la Décision du Conseil elle-même. Les rapports ne font peut-être pas autorité mais la Décision du Conseil, elle, fait autorité.³⁴⁶

En l'absence d'un énoncé contraire clair dans l'Accord SMC, le Groupe spécial doit conclure que l'intention des rédacteurs était de maintenir les principes contenus dans la Décision du Conseil

4.712 Compte tenu de ce qui précède, le Groupe spécial ne pourrait ignorer la Décision du Conseil de 1981 que s'il y avait dans l'Accord SMC des éléments indiquant clairement que les rédacteurs entendaient lui donner un sens incompatible avec la Décision du Conseil.³⁴⁷ Toutefois, aucune indication de ce genre n'est donnée.

4.713 Au contraire, comme les Communautés européennes l'ont reconnu à la première réunion du Groupe spécial, ni l'imposition des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger de façon générale, ni le point e) ou la note de bas de page 59 en particulier, n'ont fait l'objet de négociations pendant le Cycle d'Uruguay. Dans ces conditions, il n'est simplement pas possible de soutenir, comme le font les Communautés européennes, qu'en négociant un engagement unique au sujet des règles relatives aux subventions qui incluait à la fois l'article XVI et l'Accord SMC, les rédacteurs ont tacitement décidé d'annuler la Décision du Conseil.³⁴⁸

³⁴⁴ Voir l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC et le paragraphe 1 b) iv) de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 à l'Accord sur l'OMC.

³⁴⁵ *Noix de coco desséchée*, page 15.

³⁴⁶ Comme on l'a vu plus haut, s'ils ne sont pas juridiquement contraignants, les rapports des groupes spéciaux sont importants pour ce qui est de comprendre l'importance et la nature de la Décision du Conseil.

³⁴⁷ À cet égard, les Communautés européennes ont reconnu antérieurement que si les rédacteurs de l'Accord SMC avaient voulu apporter des modifications fondamentales aux règles du GATT affectant les subventions, on pourrait s'attendre qu'ils auraient laissé des traces d'une telle intention. À propos du rapport entre l'Accord SMC et l'article III du GATT, les Communautés européennes ont présenté l'argument suivant: "Si, comme le prétend l'Indonésie, l'Accord sur l'OMC a rendu l'article III du GATT inapplicable aux subventions, on pourrait s'attendre à trouver dans l'Accord SMC des éléments indiquant l'intention des rédacteurs d'apporter un changement aussi fondamental à la situation existant dans le cadre du GATT de 1947. L'Accord SMC ne contient cependant pas la moindre trace d'une telle intention". *Indonésie – Automobiles*, paragraphe 5.286. Pour ce qui est de la présente affaire, l'Accord SMC ne contient pas la moindre trace d'une intention de rejeter les principes sous-jacents à la Décision du Conseil de 1981.

³⁴⁸ À cet égard, lors des échanges de vues qui ont eu lieu à la première réunion du Groupe spécial, il est devenu évident que, en ce qui concerne l'argument des Communautés européennes selon lequel la Décision du Conseil devrait être ignorée, les Communautés européennes fondent en grande partie leur argument sur une vue erronée des changements apportés par le Cycle d'Uruguay en ce qui concerne les disciplines relatives aux subventions à l'exportation. Les États-Unis reconnaissent que le Cycle d'Uruguay a apporté des améliorations

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 II et III, qui avaient été élaborées dans le cadre des travaux du Comité chargé de l'application du Code des subventions, ont été ajoutées, modifiées pour prendre en compte les modifications indiquées des points h) et i).

Aucune de ces modifications, individuellement ou cumulativement, ne dénote l'intention, chez les rédacteurs, de rompre complètement avec les règles antérieures relatives aux subventions à l'exportation ou de s'écarter de l'objectif général des rédacteurs du Cycle d'Uruguay qui était de "transmettre à la nouvelle OMC la jurisprudence et l'expérience juridique du GATT de 1947 donnant des gages de continuité et de cohérence pour un passage sans heurt d'un système à l'autre", *Japon – Boissons alcooliques*, pages 15 et 16.

³⁴⁹ *États-Unis - Restrictions à l'importation de vêtements de dessous de coton et de fibres synthétiques ou artificielles*, WT/DS24/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 février 1997.

³⁵⁰ *Vêtements de dessous de coton*, page 18.

"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").

puisqu'elle restreint la portée du point e) de la Liste exemplative, lequel, à son tour, constitue une application spécifique du principe général énoncé à l'article 1.1 a) 1) ii).³⁵³

La note de bas de page 59 restreint la portée du point e)

4.717 Les Communautés européennes et les États-Unis semblent s'accorder à reconnaître que le point e) de la Liste exemplative et la note de bas de page 59 sont pertinents aux fins du présent différend, mais ne s'accordent plus quant à la signification de cette note. Les Communautés européennes en ont contesté l'interprétation donnée par les États-Unis, soutenant que la note en question précise le point e), et en étend même peut-être le champ d'application. Comme les Communautés européennes l'ont affirmé à la première réunion du Groupe spécial, le libellé de la note de bas de page 59 "ne dit pas et n'implique même pas que le pays exportateur ait le droit d'exonérer d'impôt des revenus provenant d'une transaction à l'exportation qui seraient normalement imposables. S'il disait cela, il contredirait directement le point e) et l'article 3.1 a)".³⁵⁴

4.718 Les Communautés européennes négligent le fait que le libellé de la note de bas de page 59, bien loin d'étendre la portée du point e), la restreint explicitement. L'exemple le plus clair en est la dernière phrase de la note, qui dispose ce qui suit: "La teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre." Cette phrase montre clairement que le point e) n'est pas applicable aux mesures édictées par des Membres pour éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Elle signifie que toute mesure de ce genre n'est pas visée par la prohibition énoncée à l'article 3.1 a), même si la mesure en question devait normalement constituer une "exonération ... , en totalité ou en partie, des impôts directs ... accordé[e] spécifiquement au titre [des] exportations" au sens du point e).

4.719 Le caractère restrictif de la note de bas de page 59 est renforcé par la deuxième phrase de cette note, qui dispose 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 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". Ce libellé 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.

4.720 Les Communautés européennes admettent que "cette phrase [de la note de bas de page 59 concernant le principe de la libre concurrence] suppose que l'acheteur étranger apparenté peut ne pas être imposé au même niveau que l'exportateur, ce qui peut réduire la charge fiscale totale sur les

³⁵³ Une fois encore, pour les raisons énoncées dans la première communication des États-Unis, une analyse correcte du régime FSC devrait commencer par la disposition la plus spécifique de l'Accord SMC, la note de bas de page 59. Toutefois, pour les raisons exposées dans ladite communication, le fait de commencer l'analyse par les dispositions générales, comme le préconisent les Communautés européennes, ne change pas le résultat auquel on aboutit, à savoir que le régime FSC n'est pas une subvention.

³⁵⁴ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 42.

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 signifier que tous les types de contribution financière n'étaient pas visés par l'Annexe I. Par exemple, à l'exception des crédits à l'exportation, dont il est question au point k) et qui ont trait à la vente de marchandises, la Liste exemplative ne mentionne pas les prêts subordonnés à l'exportation tels que les prêts de source publique accordés uniquement aux exportateurs à des fins d'expansion de leur capacité. De même, à l'exception des garanties liées au crédit à l'exportation, dont il est question au point j), la Liste ne mentionne pas les garanties de prêt accordées à des producteurs qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation. La Liste ne mentionne pas non plus l'annulation d'une dette à l'égard des pouvoirs publics qui peut être subordonnée aux résultats à l'exportation. Enfin, elle

³⁵⁸ Japon - Boissons alcooliques, page 17.

ne prévoit pas les prises de participation orientées vers l'exportation, pratique récemment alléguée dans une procédure de groupe spécial en cours.

4.729 Toutefois, lorsqu'un point particulier de la Liste exemplative vise effectivement un type particulier de contribution financière, ce point énonce le critère à appliquer pour déterminer si la contribution financière est ou non une subvention. Considérons, par exemple, le point j), qui traite des programmes de garantie ou d'assurance à l'exportation. Si l'on s'attache au critère du taux de prime, les taux de prime donnent lieu à une subvention à l'exportation s'ils sont "insuffisants pour couvrir, à longue échéance, les frais et les pertes au titre de la gestion de ces programmes". Ce qui est implicite dans le libellé du point j), toutefois, c'est la notion selon laquelle les taux de prime ne donnent pas lieu à une subvention à l'exportation s'ils sont "suffisants" pour couvrir, à longue échéance, les frais et les pertes au titre de la gestion. Ainsi, à première vue, le point j) fournit aux Membres un critère prévisible qu'ils pourront utiliser pour établir et administrer les programmes de garantie ou d'assurance à l'exportation.

4.730 Si l'on adopte le point de vue des Communautés européennes à l'égard de la Liste exemplative, toutefois, il n'y a plus aucune prévisibilité. Comme, selon ce point de vue, le point j) serait seulement "exemplatif", il y aurait de nombreuses possibilités de considérer un programme d'assurance ou de garantie à l'exportation comme une subvention à l'exportation, même si les taux de prime étaient conformes au critère énoncé au point j). Si les taux de prime étaient insuffisants pour couvrir à *courte échéance* les frais et les pertes au titre de la gestion d'un programme, ce programme pourrait être considéré comme une subvention à l'exportation. Si les taux de prime étaient insuffisants pour couvrir, à brève ou à longue échéance, les frais *autres que liés à la gestion* d'un programme, ce programme pourrait être considéré comme une subvention à l'exportation. Si les taux de prime étaient inférieurs à ce qu'un exportateur pourrait avoir à prendre à sa charge pour une couverture comparable obtenue sur le marché, il pourrait y avoir une subvention à l'exportation dans une perspective d'"avantage pour le bénéficiaire". Ce serait particulièrement vrai dans les cas où une subvention à l'exportation donnée comporterait un risque inhabituellement grave de non-paiement ou de fluctuation monétaire.

4.731 Il 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, comme les règles énoncées au point j), si leur intention avait été que ces règles puissent être aisément ignorées en faveur de règles plus générales figurant dans une autre disposition de l'Accord SMC. Une interprétation plus plausible est, au contraire, que les rédacteurs ont eu l'intention d'utiliser la Liste exemplative comme moyen d'établir des règles détaillées applicables à certains types de contribution financière, règles qui complètent les principes généraux énoncés à l'article premier mais qui ne peuvent être ignorées en faveur de ces principes plus généraux.

4.732 Cette interprétation de la Liste exemplative est soutenue par la note de bas de page 5 de l'Accord SMC, qui précise qu'une mesure désignée dans la Liste exemplative comme ne constituant pas une subvention à l'exportation "ne ser[a] pas prohibée en vertu de cette disposition [article 3.1 a)], ni d'aucune autre disposition du présent accord". La note 5 serait privée de tout sens si, comme les Communautés européennes le soutiennent, une mesure orientée vers l'exportation pouvait être considérée comme une subvention à l'exportation prohibée nonobstant le fait que cette mesure *ne* constitue *pas* une subvention à l'exportation en vertu de l'un des points de la Liste exemplative. Un tel résultat étant incorrect en droit international public³⁵⁹, l'interprétation correcte de la Liste exemplative est que ses dispositions sont déterminantes s'agissant des mesures qui y sont visées.

³⁵⁹ Voir, par exemple, Japon - Boissons alcooliques, pages 13 et 14.

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 imposer les revenus de l'exercice d'une filiale étrangère d'une société américaine en vertu de dispositions "antireport" comme la sous-partie F du Code des impôts, de telles dispositions constituent des exceptions à la règle du report. Voir *Ibid.*, paragraphe 24. Ainsi, même si l'on admet la thèse des Communautés européennes, l'exonération de l'impôt applicable au moment considéré accordée en faveur des revenus des FSC ne constituerait pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".

³⁶¹ C'est ce que les Communautés européennes reconnaissent lorsqu'elles indiquent qu'un pays qui n'impose pas les revenus de source étrangère de ses entreprises "devra fixer l'impôt à des taux plus élevés pour obtenir le même niveau de recettes". Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 14. En d'autres termes, les revenus de source nationale devront être imposés à un taux plus élevé pour compenser l'abandon des recettes afférentes à des revenus de source étrangère réalisés dans le cadre d'une transaction à l'exportation.

imposent les revenus réalisés à l'extérieur de leurs frontières par des entreprises étrangères. Les Communautés européennes ne prétendraient certainement pas, par exemple, que le Japon accorde une subvention dès lors qu'il n'impose pas les revenus obtenus par une filiale brésilienne opérant en Allemagne. Les Communautés européennes qualifieraient-elles de subvention le fait, pour la Thaïlande, de ne pas imposer les revenus d'une entreprise française opérant au Canada? Si ces pratiques ne sont pas des subventions – et elles n'en sont pas, bien sûr – alors, les États-Unis n'accordent pas non plus de subvention lorsqu'ils exonèrent de l'impôt les revenus réalisés au Brésil par une FSC constituée aux Pays-Bas.

Le régime FSC exonère à bon droit d'impôt les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger dans le cadre de transactions concernant des marchandises exportées

Contrairement aux assertions des Communautés européennes, la notion de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" n'est ni compliquée ni ambiguë et inclut les activités de distribution

4.737 Les Communautés européennes s'efforcent de diminuer l'importance de la Décision du Conseil de 1981 en disant que la notion de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger"³⁶², telle qu'elle est énoncée dans la Décision et appliquée aux transactions à l'exportation, est si vague que toute tentative objective que ferait un Membre pour distinguer entre processus qui relèvent de cette définition – et par conséquent ne doivent pas nécessairement être imposés – et processus qui ne relèvent pas de cette définition est vouée à l'échec. Selon les Communautés européennes, toute tentative de classification serait "arbitraire" et aboutirait à ce résultat que des revenus seraient "exonérés d'impôt aux conditions qu'il plairait [aux Membres] ...".³⁶³

4.738 Heureusement, interpréter la Décision du Conseil n'est pas une tâche aussi décourageante que les Communautés européennes le prétendent. Les dictionnaires donnent des définitions dépourvues d'ambiguïté des mots "économique" et "processus". "Économique" est défini comme "se rapportant à ou traitant de la production, la distribution et la consommation de marchandises".³⁶⁴ "Processus" est défini comme "une méthode particulière ou un système particulier permettant de faire quelque chose, de produire quelque chose ou d'aboutir à un résultat déterminé".³⁶⁵ À partir de ces définitions, comme de l'expérience ordinaire, il est évident que la fabrication et la distribution sont les deux processus premiers intervenant dans la production et la vente d'une marchandise, y compris d'une marchandise vendue à l'exportation.

4.739 Dans une transaction à l'exportation, les activités de distribution se déroulent souvent en dehors du ressort territorial du pays exportateur. Une fois qu'une marchandise est fabriquée, elle doit être distribuée à un client, et les activités de distribution sont fréquemment menées près du marché où se trouve le client. Dans le cadre du processus de distribution, les entreprises dépensent beaucoup de temps et d'argent pour promouvoir leurs produits, par la publicité, la participation à des salons

³⁶² De toute évidence, les États-Unis utilisent le membre de phrase "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" pour désigner de manière abrégée les "processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées) qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur", membre de phrase effectivement utilisé par le Conseil.

³⁶³ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 62.

³⁶⁴ Webster's Third New International Dictionary of the English Language Unabridged, G. & C. Merriam (1961), page 720.

³⁶⁵ Ibid., page 1808.

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, sont de toute évidence des processus économiques substantiels qui sont indispensables pour qu'un bien manufacturé soit vendu et livré à un client et que les revenus provenant de cette vente et de cette livraison soient encaissés. Dans la mesure où ces activités sont réalisées hors du territoire du pays de fabrication, ce sont des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.

Le caractère "étranger" d'un processus économique dépend du lieu où il se déroule

4.743 Les Communautés européennes ne prennent pas en considération le fait qu'aux fins du principe énoncé dans la Décision du Conseil, le caractère "étranger" d'un processus est déterminé par le lieu où il se déroule. Si le processus est mené à l'intérieur du territoire d'un Membre, c'est un processus économique interne. S'il est mené à l'extérieur du territoire de ce Membre, c'est un processus économique qui se déroule à l'étranger. Si un processus économique est mené hors du territoire du Membre par une personne physique, ce processus est "étranger", quelle que soit la nationalité ou la citoyenneté de cette personne. Si le processus économique est mené par une personne morale hors du territoire du Membre, peu importe que la société soit une société de droit étranger ou que son principal lieu d'activité soit à l'étranger. Si la personne morale qui se charge du processus économique mené à l'étranger est affiliée à une autre personne morale, le fait que le siège social de la société affiliée se trouve à l'étranger ou à l'intérieur du pays, comme le fait que le lieu de ses principales activités soit à l'étranger ou à l'intérieur du pays, n'a, de même, aucune importance lorsqu'il s'agit de déterminer où se déroule le processus économique. Le caractère "étranger" d'un processus ne dépend non plus en aucune manière du point de savoir si c'est un employé ou un agent qui s'en charge.

4.744 Le fait que les Communautés européennes engagent une controverse à propos d'une notion aussi simple est stupéfiant lorsque l'on considère que ce sont la France, la Belgique et les Pays-Bas qui ont proposé l'élément "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" de la Décision du Conseil de 1981. La France, par exemple, a proposé que le rapport du Groupe spécial concernant les pratiques suivies par elle en matière d'impôt soit adopté en même temps qu'une déclaration "selon laquelle les activités économiques qui se déroulent après l'opération d'exportation, *et donc hors du pays d'origine*, ne doivent pas être imposées par celui-ci et ne sauraient être considérées comme une

activité d'exportation au sens de l'Accord général".³⁶⁶ La Belgique et les Pays-Bas ont fait des déclarations analogues.³⁶⁷ Ce principe proposé par ces trois États membres des Communautés européennes, maintenant rejeté par les Communautés européennes, est appelé à jouer un rôle décisif dans la résolution du présent différend.

4.745 La position des Communautés européennes est d'autant plus stupéfiante que ces dernières ont expressément approuvé la proposition formulée par la France, la Belgique et les Pays-Bas. Ainsi que cela figure au procès-verbal de la réunion, les Communautés européennes ont déclaré "partag[er] les vues exprimées par chacun de leurs trois États membres en ce qui concern[ait] l'adoption des trois rapports moyennant des restrictions quant au concept des "activités d'exportation".³⁶⁸ Étant donné que trois États membres des Communautés européennes ont proposé la notion de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" et que les Communautés européennes ont expressément approuvé cette proposition, il est peu sincère de la part de ces dernières de venir maintenant devant le Groupe spécial alléguer que cette notion est sans signification et laisse la porte ouverte aux abus. C'est là un autre exemple des efforts déployés par les Communautés européennes pour réécrire l'histoire du GATT.

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

Introduction

4.746 En ce qui concerne son allégation selon laquelle les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC constituent une subvention à l'exportation, les Communautés européennes interprètent de façon fondamentalement erronée la signification du principe de la libre concurrence mentionné dans la note de bas de page 59 tel qu'il est applicable en l'espèce. Elles citent des définitions des conditions de libre concurrence empruntées à la législation des États-Unis et à l'OCDE, mais ces définitions n'ont pas été incorporées à l'Accord SMC. Elles n'ont donc essentiellement fourni au Groupe spécial aucune analyse ayant trait à la manière dont il conviendrait d'interpréter, aux fins du présent différend, le sens de l'expression "conditions de libre concurrence" et n'ont avancé aucun élément de preuve montrant que, quelle que soit la norme correcte, les États-Unis n'y ont pas satisfait. En bref, l'argument des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC peut être réduit à une allégation des Communautés européennes selon laquelle ces règles sont incompatibles avec des normes qui ne sont simplement pas applicables dans le cadre de l'OMC.

4.747 Pour leur part, les États-Unis ont avancé une interprétation du principe de la libre concurrence qui donne un sens à ses termes et est compatible avec son contexte et son but. Ils ont expliqué que, lorsqu'une exonération fiscale portant sur des revenus de source étrangère est en cause, le principe de la libre concurrence vise à empêcher le transfert indu de revenus de source nationale lourdement imposés à une entité étrangère apparentée qui est imposée à un taux plus faible ou n'est pas imposée du tout. Ils ont aussi expliqué que les "pratiques administratives ou autres" comme les règles de fixation administrative des prix des FSC sont expressément autorisées par le libellé de la note de bas de page 59 et que de telles pratiques ne sont pas contraires à l'article 3.1 a) à moins qu'il n'en résulte une "économie notable" sur les impôts directs dus au titre des revenus de source nationale. Les

³⁶⁶ Document du GATT n° C/114 (8 décembre 1980) (pas d'italique dans l'original).

³⁶⁷ Document du GATT n° C/115 (8 décembre 1980) (Belgique); document du GATT n° C/116 (8 décembre 1980) (Pays-Bas); et document du GATT n° C/M/145 (14 janvier 1981), pages 1 à 4.

³⁶⁸ Document du GATT n° C/M/145 (14 janvier 1981), page 4.

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 et les Principes de l'OCDE est difficile à comprendre. De toute évidence, une disposition du droit interne d'un seul membre de l'OCDE, comme l'article 482, ne peut pas servir de référence pour déterminer les règles de l'OMC en matière de fixation des prix dans des conditions de libre 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. Si estimables que soient les Principes de l'OCDE, ils ne peuvent être greffés sur

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, les États-Unis réaffirment que les Communautés européennes n'ont pas expliqué comment les Principes de l'OCDE dont l'existence est *postérieure* à l'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC pourraient être considérés comme 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 une base suffisante pour que les droits et obligations des Membres de l'OMC puissent être modifiés. La majorité des Membres de l'OMC seraient sans aucun doute surpris d'apprendre que, en accédant à l'OMC, ils se sont engagés à mettre en œuvre les Principes de l'OCDE et à s'y conformer.

4.752 Les États-Unis ont fait valoir que l'absence de règles spécifiques de l'OMC relatives à la fixation des prix de cession est la principale raison pour laquelle la note de bas de page 59 indique que les parties "s'efforceront normalement" d'évoquer leurs griefs en matière de fixation des prix de cession dans un cadre fiscal approprié. En particulier, ils ont fait valoir que cette question devrait être examinée, au moins en première instance, par l'OCDE parce que cette organisation dispose d'un ensemble bien établi et spécifique de règles déjà en place – règles qui font défaut à l'OMC – concernant les questions soulevées par les Communautés européennes. Ayant présenté leurs allégations dans le cadre qui ne convenait pas, les Communautés européennes s'efforcent maintenant d'appliquer des règles qui ne sont pas du ressort de l'OMC.

4.753 La différence fondamentale entre les approches adoptées par l'article 482 et par les Principes de l'OCDE, d'une part, et par la note de bas de page 59, d'autre part, est le niveau auquel effectuer l'analyse pour déterminer si le principe de la libre concurrence a été respecté. L'article 482 et les Principes de l'OCDE s'attachent au niveau des transactions spécifiques avec une partie apparentée de contribuables spécifiques et cherchent à établir si les résultats de ces transactions spécifiques sont proches de ceux qui seraient obtenus dans des conditions de libre concurrence. La note de bas de page 59, pour sa part, s'attache aux résultats globaux des "pratiques administratives ou autres" et cherche à déterminer si de telles pratiques provoquent une distorsion systématique dans la répartition entre revenus obtenus à l'intérieur du pays ou à l'étranger qui peut "[se traduire] par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation".

4.754 En adoptant une optique globale, le Congrès des États-Unis a pu faire en sorte que, dans l'ensemble, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne "se traduisent [pas] par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". En même temps, il a pu proposer des méthodes qui facilitent considérablement les formalités administratives pour les contribuables comme pour l'administration fiscale. Comme les règles de fixation administrative des prix visent à aboutir à des résultats qui, globalement, se rapprochent de ceux qui seraient obtenus dans des conditions de libre concurrence, elles permettent d'éviter tant aux contribuables qu'à l'administration fiscale d'avoir à se plonger dans les complexités factuelles concomitantes d'une analyse de la fixation des prix de cession par contribuable et par transaction.

4.755 En élaborant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC de manière à satisfaire au critère énoncé à la note de bas de page 59, le Congrès a pu établir par voie législative des méthodes caractérisées, globalement, par leur validité et leur stabilité, malgré les variations que l'on peut observer dans certains cas. Les réalités du commerce d'exportation exigent que les efforts de vente et de distribution soient déployés près de la cible, c'est-à-dire un marché étranger. Si l'ampleur de ces processus économiques qui se déroulent à l'étranger peut varier d'un cas à l'autre, les règles de fixation administrative des prix ont été conçues de manière à limiter prudemment l'exonération fiscale en faveur des FSC à un montant du même ordre que le montant global de ces activités économiques qui se déroulent à l'étranger dans le cadre de transactions à l'exportation. Comme on l'indiquera plus loin, les données empiriques viennent étayer la conclusion selon laquelle les règles de fixation

³⁷⁵ Le fait que le second paragraphe du point k) de l'Annexe I incorpore par référence l'Arrangement de l'OCDE relatif à des Lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public indique que les rédacteurs de l'Accord SMC savaient incorporer les normes de l'OCDE lorsqu'ils souhaitaient le faire.

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 formules, mais elles ont aussi reconnu que ces Principes permettent l'utilisation de certaines autres formules.³⁷⁶ Toutefois, elles n'ont identifié aucune base textuelle dans l'Accord SMC qui étaye son assertion selon laquelle l'Accord SMC – la note de bas de page 59, en particulier – exclut l'utilisation de méthodes allant dans le sens de la commodité et de l'efficacité administratives.

4.758 L'Accord SMC n'impose pas aux Membres la méthode selon laquelle ils doivent effectuer leurs analyses en matière de fixation des prix de cession. Il n'y est question que de résultats. La note de bas de page 59 indique clairement que le principe de la libre concurrence est respecté lorsque, aux fins de la fiscalité, les "prix" employés "aux fins de la fiscalité" entre entités apparentées sont les prix qui seraient pratiqués entre parties indépendantes. Cette disposition n'indique aucunement comment ces "prix" doivent être déterminés. Ainsi, pour autant que le résultat final soit correct, il n'est pas contrevenu au principe.

4.759 De plus, le texte de la note 59 envisage que les Membres utilisent des "pratiques administratives ou autres" pour calculer les prix de cession. Selon cette note, ces pratiques sont autorisées aussi longtemps qu'elles ne se traduisent pas par une "économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". La claire signification de ce libellé est que la commodité administrative résultant de telles pratiques l'emporte sur la possibilité que les exportateurs en tirent une économie d'impôts non notable.

4.760 Les Communautés européennes ont admis qu'il n'y a pas une méthode acceptée unique de fixation des prix de cession. Elles ont indiqué que "[l]es Principes [de l'OCDE] reconnaissent qu'il peut être opportun d'appliquer d'autres méthodes pour obtenir un prix de pleine concurrence ...".³⁷⁷ Elles ont dit par ailleurs en ce qui concerne l'article 482 qu'"il prévoit toute une série de méthodes à employer en se fondant sur l'interprétation la plus actuelle du principe de la libre concurrence, donnée dans les Principes de l'OCDE".³⁷⁸

4.761 Les Communautés européennes ayant admis qu'une série de méthodes peuvent être utilisées pour fixer des prix de cession, les États-Unis souhaiteraient dire que les Communautés européennes doivent fournir quelque base, et non se contenter d'indiquer les Principes de l'OCDE, pour démontrer

³⁷⁶ *Ibid.*, paragraphe 72.

³⁷⁷ *Ibid.*, paragraphe 71.

³⁷⁸ *Ibid.*, paragraphe 73.

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 proscriit 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 prix applicables aux FSC aboutissent à des résultats proches de ceux qui seraient obtenus dans des conditions de libre concurrence dans "des situations diverses dans le temps".

Les Communautés européennes n'ont pas montré que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC exonèrent d'impôt des revenus de source nationale et qu'elles le font dans une mesure "notable"

4.768 Les Communautés européennes n'ont présenté aucune analyse quant au fond de la manière dont il convient de déterminer si les résultats auxquels aboutissent les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont ou ne sont pas conformes au principe de la libre concurrence. Plus spécifiquement, elles n'ont pas fait connaître au Groupe spécial la manière dont elles détermineraient les points extrêmes de la fourchette acceptable de valeurs établies dans des conditions de libre concurrence pour une transaction ou un groupe de transactions donnés. Il semble seulement approprié que, lorsqu'un Membre de l'OMC en accuse un autre de conférer une subvention à l'exportation en alléguant qu'il autorise ses entreprises commerciales à déroger au principe de la libre concurrence aux fins de la fiscalité, ce soit au Membre plaignant qu'il incombe d'abord d'identifier la fourchette des prix de libre concurrence applicable au différend, puis de montrer dans quelle mesure les résultats produits par la mesure incriminée ne se situent pas à l'intérieur de cette fourchette.

4.769 Tandis que les Communautés européennes n'ont pas même communiqué au Groupe spécial un cadre analytique de base permettant de constater que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC enfreignent l'Accord SMC, les États-Unis ont énoncé la règle correcte qu'il convient d'appliquer dans le présent différend. Les États-Unis souhaiteraient dire que, en ce qui concerne les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, l'analyse de la conformité avec le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 doit se faire en deux temps. Le Groupe spécial doit d'abord chercher à établir si les règles de fixation administrative des prix exonèrent d'impôt des revenus de source étrangère, par opposition aux revenus de source nationale. Si tel est le cas, on peut arrêter là l'analyse, car les États-Unis n'ont aucunement l'obligation d'imposer les revenus de source étrangère et le fait que de tels revenus soient exonérés d'impôt ne peut

³⁷⁹ *Ibid.*, paragraphe 69.

³⁸⁰ *Ibid.*, paragraphe 80.

³⁸¹ *Ibid.*, paragraphe 86.

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

4.770 Toutefois, dans la mesure où le Groupe spécial constate que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC exonèrent d'impôt des revenus de source nationale, il doit déterminer si l'économie d'impôts au titre des revenus de source nationale réalisés à l'occasion de transactions à l'exportation est "notable". Cette prescription découle directement du libellé de la note de bas de page 59, qui dispose que "[t]out Membre pourra appeler l'attention d'un autre Membre sur les pratiques administratives ou autres qui peuvent contrevenir à ce principe [de la libre concurrence] et qui se traduisent par une économie notable d'impôts directs".

4.771 Cette analyse en deux temps est nécessaire dans le présent différend, parce que le régime FSC a été conçu pour reproduire les aspects fondamentaux des systèmes fiscaux territoriaux en vigueur en Europe, dans lesquels les revenus de source étrangère ne sont pas imposés. Dès lors que les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés en vertu des règles de l'OMC, toute économie d'impôts en relation avec des revenus de source étrangère n'est pas pertinente. Dans ce contexte, le principe de la libre concurrence vise à empêcher que des Membres de l'OMC ne confèrent une subvention en permettant que des revenus de source nationale plus lourdement imposés soient transférés à une entité apparentée de manière à être traités comme revenus de source étrangère moins lourdement imposés. Aussi longtemps que les revenus de source nationale ne sont pas exonérés d'impôt de cette façon, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne constituent pas une subvention ou une subvention à l'exportation.

4.772 Les Communautés européennes n'ont présenté au Groupe spécial aucun élément de preuve indiquant que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC exonèrent d'impôt des revenus de source nationale ou aboutissent à une "économie notable" d'impôts en relation avec des revenus de source nationale. En l'absence d'une telle preuve, la position des Communautés européennes doit être rejetée.

Il ressort des données disponibles que, globalement, le régime FSC répartit correctement les revenus entre revenus de source étrangère et revenus de source nationale

4.773 Comme cela a été indiqué plus haut, le Congrès des États-Unis a adopté un nouvel ensemble de dispositions fiscales conçu pour s'aligner sur les principes énoncés dans la Décision du Conseil de 1981 et pour tirer parti de la flexibilité qu'elle permettait. Ce faisant, le Congrès a explicitement indiqué son objectif. Il a spécifiquement cité le principe juridique déterminant sur lequel la Décision du Conseil est fondée, notant que "dans le cadre des règles du GATT, un pays n'a pas à imposer des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent hors de son territoire".³⁸² Le Congrès a indiqué de même que son objectif était que "certains revenus imputables à des activités économiques se déroulant hors des États-Unis soient exonérés d'impôt aux États-Unis".³⁸³ En exonérant de tels revenus, il se proposait, sans équivoque possible, "d'assurer aux exportateurs des États-Unis un traitement comparable à celui que les exportateurs obtiennent généralement dans le cadre des systèmes d'imposition territoriaux".³⁸⁴

4.774 Le dispositif que le Congrès a choisi pour parvenir à cet objectif était le régime FSC et les dispositions réglementaires que le Congrès a élaborées répondaient à deux considérations. La

³⁸² Pièce n° 6 des Communautés européennes, page 1042.

³⁸³ *Ibid.*

³⁸⁴ *Ibid.*

première était de matérialiser l'avantage autorisé par la Décision du Conseil, à savoir de supprimer ou de réduire l'imposition aux États-Unis des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. La seconde était d'assurer qu'en tout cas, le coût budgétaire découlant pour le gouvernement des États-Unis de l'exonération fiscale partielle des FSC ne soit pas supérieur au coût budgétaire des dispositions relatives au régime DISC que le régime FSC remplaçait. Avec ces objectifs à l'esprit, le Congrès a élaboré et promulgué les dispositions réglementaires relatives aux FSC qui sont en vigueur aux États-Unis depuis 1986.

4.775 Le Congrès a choisi trois méthodes différentes pour évaluer approximativement, par le moyen du régime FSC, le montant des revenus imputables à des processus ou activités économiques qui se déroulent à l'étranger. Les deux méthodes qui ont été incriminées en l'espèce sont la méthode CTI qui impute aux FSC 23 pour cent de la part totale des bénéfices, et la méthode des recettes brutes, qui impute aux FSC une marge bénéficiaire de 1,83 pour cent des recettes brutes totales. Il faut souligner que ces méthodes ne visaient pas nécessairement à répartir les revenus en fonction des activités que la FSC réalisait elle-même; elles visaient à évaluer approximativement le montant des revenus qu'il était juste d'imputer à des activités économiques qui s'étaient déroulées à l'étranger à l'occasion de la transaction à laquelle la FSC participait.

4.776 Pour parvenir à cet objectif dans le cadre du système fiscal en vigueur aux États-Unis, le Congrès exigeait non seulement que la FSC soit une société étrangère et réalise un nombre spécifié d'activités économiques hors des États-Unis, mais aussi qu'elle soit juridiquement et financièrement responsable de la quasi-totalité des fonctions de distribution de la transaction - commercialisation, vente, livraison, etc. En conséquence, la FSC doit soit s'acquitter de telles fonctions elle-même avec ses propres ressources, soit les sous-traiter à une autre société pour qu'elle s'en acquitte. La FSC était ainsi tenue de supporter le coût de ces fonctions.

4.777 Le Congrès a cherché ainsi à imputer aux FSC un montant de revenus approximativement égal aux revenus provenant d'activités économiques se déroulant à l'étranger. Pour assurer que ces dispositions n'imputent pas aux FSC plus de bénéfices que les activités économiques se déroulant à l'étranger ne le justifiaient, et pour assurer que le coût budgétaire du régime FSC ne soit pas supérieur à celui du régime DISC qui l'avait précédé, le Congrès n'a exonéré d'impôts qu'une partie des revenus imputés aux FSC dans le cadre des règles de fixation des prix de cession applicables aux FSC.

4.778 S'agissant des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, la question centrale que le Groupe spécial doit analyser est celle de savoir si ces règles servent en fait le but que le Congrès des États-Unis avait en vue ou si, comme l'affirment les Communautés européennes, elles se traduisent par un avantage fiscal supérieur à celui que le Congrès avait en vue et à ce que les règles de l'Accord SMC permettent. En d'autres termes, la question est de savoir si le régime FSC impute systématiquement une part excessive de revenus aux FSC ce qui aboutit, en fait, à réduire le montant des impôts payables aux États-Unis sur les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent *dans le pays*. Pour étayer leur assertion, les Communautés européennes doivent montrer qu'en fait, les revenus qui, en vertu des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, sont imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne correspondent pas à peu près, pris globalement, au volume total de l'activité économique se déroulant à l'étranger mais, bien au contraire, 1) que ces règles imputent systématiquement davantage de revenus aux FSC que cela ne serait justifié en application du principe de la libre concurrence; et 2) que l'économie globale d'impôts résultant d'une imputation faussée de manière aussi systématique se traduit par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.

4.779 Les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément de preuve factuel qui étayerait la thèse selon laquelle les règles applicables aux FSC imputent systématiquement plus de revenus aux FSC que le niveau de l'activité économique se déroulant à l'étranger ne le justifierait. La charge qui consiste à présenter de tels éléments de preuve incombe aux Communautés européennes et les

États-Unis n'ont pas à prouver le contraire dans la présente procédure. Néanmoins, les États-Unis font observer que dans la mesure où des éléments de preuve empiriques sont disponibles à cet égard, ils tendent à montrer que le niveau global des activités économiques entreprises à l'étranger à l'occasion de transactions effectuées par l'intermédiaire de la FSC égale ou excède le volume d'activité à l'étranger qui serait requis pour justifier le montant de revenus imputé aux FSC et l'exonération fiscale correspondante.

4.780 Pour éprouver la valeur de cette proposition, les États-Unis ont examiné une série d'analyses empiriques. Premièrement, s'appuyant sur des données qui sont dans le domaine public, ils ont examiné les données relatives aux revenus qui font apparaître les niveaux de bénéfices réalisés par des distributeurs indépendants et des fabricants-fournisseurs non apparentés. À partir de ces données, on a pris en considération le montant global des bénéfices et déterminé la part relative des bénéfices totaux réalisée par les distributeurs et la part relative des bénéfices réalisée par les fabricants-fournisseurs. On a ensuite comparé ces chiffres avec la part relative des bénéfices imputée aux FSC en vertu des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC et la part relative des bénéfices laissée aux fabricants-fournisseurs. Comme les données de base concernaient des distributeurs et des fabricants-fournisseurs non apparentés, elles correspondaient, par définition, à la répartition "dans des conditions de libre concurrence" des bénéfices entre les distributeurs et les fabricants-fournisseurs qui aurait été établie "dans des conditions de libre concurrence".

4.781 Cinq analyses de ce genre ont été entreprises. Trois d'entre elles visaient à éprouver la valeur de la règle des 23 pour cent, retenue par la méthode des revenus imposables combinés (méthode CTI), qui est beaucoup plus largement utilisée par les FSC, et deux autres, celle de la règle du 1,83 pour cent des recettes brutes. Les cinq analyses ont montré que la part de bénéfices que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC imputent aux FSC – qui sont chargées de fonctions analogues à celles d'un distributeur – correspond à la part relative des bénéfices globaux réalisés par des distributeurs indépendants lorsqu'ils sont en relation avec des fabricants-fournisseurs non apparentés. Bien que ces analyses prennent en considération une imputation analogue des revenus et non les FSC elles-mêmes, elles fournissent une donnée empirique pertinente et riche d'enseignements qui permet de considérer comme raisonnables les imputations de revenus auxquelles donnent lieu les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

4.782 Ces cinq études, qui sont analysées avec plus de détails dans la pièce n°20 des États-Unis, présentée comme élément de la réponse des États-Unis à la question n° 17 des Communautés européennes, se fondent sur deux sources différentes de données. La première est une publication de l'Administration fiscale fédérale des États-Unis qui présente les revenus globaux par secteur d'activité. La seconde consiste en données globales tirées des états financiers que les sociétés américaines déposent auprès de la Commission des opérations de bourse des États-Unis. Dans les deux cas, les données utilisées provenaient de milliers de sociétés, et reflétaient assez fidèlement les secteurs de la distribution et de la production assujettis à l'impôt et à la réglementation des États-Unis.

4.783 Les études fondées sur la méthode CTI analysaient la part relative de bénéfices des distributeurs et des producteurs, en utilisant deux démarches légèrement différentes pour confirmer qu'il n'y aurait pas de différences notables en fonction de la méthodologie analytique employée. On a observé que la fourchette correspondant à des conditions de libre concurrence était quelque peu différente suivant celle des trois méthodes analytiques adoptées; toutefois, toutes trois montraient que la part de 23 pour cent des bénéfices imputée aux FSC avec la méthode CTI est une mesure prudente des résultats obtenus par un distributeur. Les études analysant la méthode des recettes brutes prenaient en considération la marge bénéficiaire globale des distributeurs par rapport à leurs ventes. Les deux types d'étude sont parvenus à la conclusion que la marge bénéficiaire de 1,83 pour cent sur les recettes brutes autorisée en vertu des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC s'inscrit dans la fourchette correspondant à des conditions de libre concurrence qui ressort des données empiriques.

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° 22 des Communautés européennes. Les résultats de l'enquête faisaient apparaître ce qui suit: a) le niveau global des activités entreprises à l'étranger en liaison avec des transactions auxquelles participaient des FSC correspondait ou était supérieur au niveau maximal de l'avantage fiscal offert aux FSC, qui est d'environ 15 à 16 pour cent du revenu total provenant d'une transaction réalisée par une FSC; et b) pour plus des deux tiers des entreprises qui avaient répondu au questionnaire, le pourcentage des activités économiques menées hors du territoire des États-Unis dépassait le pourcentage des revenus d'une FSC qui remplit les conditions requises pour bénéficier d'une exonération fiscale. Pour les deux tiers en question des entreprises, l'avantage fiscal accordé en vertu des règles applicables aux FSC était en conséquence moindre que si toutes les activités économiques se déroulant à l'étranger étaient exonérées d'impôt aux États-Unis.

4.787 Par conséquent, dans la mesure où des données économiques empiriques sont disponibles, elles contredisent l'assertion dont les Communautés européennes devraient prouver le bien-fondé pour s'acquitter de la charge qui leur incombe en l'espèce. De fait, bien que les données disponibles ne fournissent que des références approximatives, elles tendent à indiquer que pour la plupart des utilisateurs de FSC, une exonération intégrale des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger se traduirait par un avantage fiscal plus important que le régime FSC ne le permet à l'heure actuelle. En d'autres termes, les données confirment que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, comme le prévoyait le Congrès, constituent des "pratiques administratives ou autres" qui sont compatibles avec le principe de la libre concurrence figurant à la note de bas de page 59.

Même si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC étaient considérées comme imputant indûment certains revenus de source nationale aux FSC, cette imputation erronée n'enfreint pas l'Accord SMC parce que toute économie d'impôts en résultant n'est pas "notable"

4.788 Enfin, même si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC étaient considérées comme imputant indûment aux FSC certains revenus de source nationale, ces règles n'enfreindraient pas l'Accord SMC. En effet, la note de bas de page 59 exige que toute imputation erronée de ce genre se traduise par une "économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Comme on l'a montré plus haut, les données disponibles les plus récentes relatives au régime FSC indiquent que l'exonération fiscale totale se monte à 0,93 pour cent seulement

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 Elles ne présentent même pas une proposition de définition de ce que signifie le terme "notable".

4.790 Bien au contraire, les Communautés européennes semblent faire valoir que le chiffre inférieur à 0,93 pour cent représentant une moyenne, certaines entreprises pourraient obtenir, grâce à de mauvaises imputations de revenus, une économie d'impôts plus importante que d'autres.³⁸⁹ Toutefois, elles ne présentent aucun élément qui vienne étayer l'affirmation selon laquelle il était prévu que la norme énoncée à la note de bas de page 59 devait s'appliquer à chaque entreprise individuellement. Au contraire, il apparaît que le texte de la note 59 envisage une approche globale³⁹⁰, et il est peu vraisemblable que les rédacteurs aient eu en vue une règle qui ne pourrait être appliquée que sur la base de données relatives à chaque contribuable individuel, données qui dans de nombreux pays ne peuvent être divulguées. De fait, il est intéressant de constater dans les affaires *Législations fiscales*, le Groupe spécial a fondé ses conclusions concernant les systèmes fiscaux européens sur le fait que "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 [globalement] inférieur à celui de l'impôt sur les ventes intérieures ...".³⁹¹

Autres questions

Les FSC sont des sociétés étrangères aux fins de l'Accord SMC

4.791 Bien que les Communautés européennes ne semblent pas contester le fait que les FSC sont des sociétés étrangères aux fins de la législation des États-Unis, elles allèguent – en s'attachant aux îles Vierges américaines – que les FSC situées à l'intérieur de territoires ou de possessions des États-Unis ne sont pas des sociétés "étrangères" aux fins de l'Accord SMC. Sans contester le fait que les territoires remplissant les conditions requises pour que des FSC y soient établies se trouvent hors

³⁸⁵ Voir la première communication des États-Unis, paragraphes 137 à 147, et la pièce n° 5 des Communautés européennes.

³⁸⁶ Première communication des États-Unis, paragraphe 146.

³⁸⁷ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 69.

³⁸⁸ Encore une fois, toute subvention attribuable à une mauvaise imputation de revenus découlant des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC serait inférieure à 0,93 pour cent *ad valorem*. Les États-Unis ne disposent pas des données nécessaires pour effectuer un calcul précis mais, de toute façon, la charge consistant à fournir des données démontrant que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC se traduisent par une économie notable d'impôts incombe aux Communautés européennes, en tant que partie plaignante en l'espèce.

³⁸⁹ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 72.

³⁹⁰ Voir la première communication des États-Unis, paragraphe 134.

³⁹¹ IBDD, S23/126, paragraphe 50 (France) (pas d'italique dans l'original). Le Groupe spécial a employé le même libellé pour décrire les effets des pratiques fiscales de la Belgique et des Pays-Bas.

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 Jamaïque et aux Bermudes. Si le Groupe spécial devait admettre l'assertion des Communautés européennes selon laquelle les FSC installées sur des territoires des États-Unis situés hors de leur territoire douanier ne sont pas suffisamment "étrangères", cela aboutirait simplement à accélérer la tendance à l'implantation dans ces pays.

4.793 De plus, les "éléments de preuve" cités par les Communautés européennes sont inexacts et fallacieux. Les Communautés européennes citent le fait que les îles Vierges américaines élisent un membre à la Chambre des Représentants des États-Unis, mais ne notent pas que ce membre n'a pas le droit de vote.³⁹³ La référence à la Loi sur le budget de la marine, au paragraphe 78 de la déclaration orale des Communautés européennes, ne tient pas compte du fait que, comme ils l'ont expliqué dans leur réponse à la question n° 2 des Communautés européennes, les États-Unis ont un pouvoir limité sur les systèmes fiscaux des territoires en général, et que ces territoires sont libres de réduire l'obligation fiscale des FSC, mais ne sont pas tenus de le faire.³⁹⁴ Ce qui montre le mieux à quel point les connaissances des Communautés européennes sont superficielles, c'est qu'elles affirment que les îles Salomon, pays indépendant et Membre de l'OMC, sont un territoire des États-Unis.³⁹⁵

4.794 Toutefois, la principale difficulté, en ce qui concerne l'affirmation des Communautés européennes c'est que le terme "territoire" est généralement employé tout au long du GATT pour désigner un "territoire douanier". Par exemple, à l'article XXIV:1 du GATT, il est fait mention du fait que le GATT est applicable sur la base des territoires douaniers et l'article XXIV:2 contient une définition de ce que l'on entend par "territoire douanier". De même, l'article I:2 b) autorise, en tant qu'exception à l'obligation NPF inscrite à l'article I:1, "[les] préférences en vigueur exclusivement entre deux ou plusieurs des territoires qui, au 1^{er} juillet 1939, relevaient d'une commune souveraineté ou étaient unis par des liens de protectorat ou de suzeraineté et qui sont énumérés aux annexes B, C et D, sous réserve des conditions qui y sont stipulées ...". L'annexe D, qui est applicable aux États-Unis énumère, entre autres choses, les "États-Unis d'Amérique (territoire douanier)" et les "Territoires dépendant des États-Unis d'Amérique". Ainsi, s'agissant des règles du GATT et de l'OMC, comme de la législation des États-Unis, les FSC implantées dans des possessions des États-Unis hors du territoire douanier des États-Unis constituent des sociétés étrangères aux fins de l'Accord SMC.

4.795 L'argument contraire des Communautés européennes est d'autant plus surprenant qu'il est en contradiction avec la position prise par les défenseurs européens dans les affaires *Législations fiscales*. Par exemple, la France a affirmé que "[a]u sens du GATT, il est [...] évident que

³⁹² Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 80.

³⁹³ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 76.

³⁹⁴ Voir la pièce jointe A, réponse des États-Unis à la question n° 2 des Communautés européennes.

³⁹⁵ Voir la pièce jointe A, réponse des États-Unis à la question n° 1 des Communautés européennes.

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 résument 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 règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne satisfont pas à ce critère.

4.803 Les Communautés européennes n'ont pas identifié la question qui est primordiale quant à leur allégation concernant les règles de fixation administrative des prix, qui est la question de savoir si, à l'occasion des transactions à l'exportation visées, les règles de fixation des prix applicables aux FSC assurent une répartition correcte des revenus entre revenus de source étrangère et revenus de source nationale. Sur cette question d'une importance extrême, elles n'ont fourni aucun élément de preuve. Comme les États-Unis l'ont fait observer, les Communautés européennes n'ont présenté aucun élément de preuve montrant que les règles applicables aux FSC ont eu pour résultat que des revenus de source nationale, au lieu de revenus de source étrangère, bénéficient d'une exonération fiscale. Les Communautés européennes n'ont pas montré que l'exonération fiscale d'ensemble conférée par le régime FSC vise n'importe quel revenu provenant d'activités économiques qui se déroulent à

³⁹⁹ Réponse des Communautés européennes aux exceptions préliminaires soulevées par les États-Unis (25 janvier 1999), paragraphe 13.

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 revenus de source nationale dans le cadre des règles de fixation administrative des prix ne respecte pas le principe de la libre concurrence et se traduit par une économie notable d'impôts, leur allégation concernant les règles de fixation administrative des prix doit être rejetée.

Les systèmes fiscaux territoriaux accordent un traitement fiscal plus favorable aux activités de distribution qui se déroulent à l'étranger qu'aux activités de distribution qui se déroulent dans le pays même

4.805 L'exonération fiscale prévue par les règles applicables aux FSC est comparable à l'exonération prévue par les systèmes fiscaux territoriaux.⁴⁰⁰ À cet égard, lors de la première réunion, le Groupe spécial a demandé des renseignements additionnels sur les systèmes fiscaux territoriaux. La présente section répond à la question du Groupe spécial.

La notion de système fiscal "territorial" n'est pas précise et, en Europe, de nombreux systèmes d'impôt sur le revenu incluent un type ou un autre de système hybride

4.806 D'entrée de jeu, il convient de reconnaître que, alors que les systèmes fiscaux généralement qualifiés de "territoriaux" sont courants dans le monde⁴⁰¹, il est difficile d'identifier un système particulier d'imposition des revenus qui soit strictement "territorial" en ce sens qu'il exonère tous les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Par ailleurs, il est difficile de trouver deux systèmes fiscaux qui exonèrent exactement le même montant ou le même type de revenus de source étrangère ou qui effectuent l'exonération des revenus de source étrangère exactement de la même manière. Il y a un si grand nombre de variations individuelles entre régimes réglementaires instituant l'exonération des revenus de source étrangère qu'il est difficile de présenter toutes ces variations sous une forme résumée. De même qu'il n'y a pas à l'échelon international un modèle unique d'imposition des revenus, il n'y a pas non plus de modèle unique de système fiscal territorial. Par conséquent, les Communautés européennes ne peuvent avoir eu raison lorsqu'elles ont

⁴⁰⁰ Voir, par exemple, la première communication des États-Unis, paragraphe 84.

⁴⁰¹ Hors d'Europe, les pays ci-après peuvent être considérés comme ayant un système "territorial": Algérie, Bénin, Bolivie, Burkina Faso, Burundi, Cameroun, Congo (Brazzaville), Costa Rica, Côte d'Ivoire, El Salvador, Érythrée, Éthiopie, Gabon, Guatemala, Koweït, Liban, Malawi, Mali, Maroc, Mauritanie, Namibie, Nicaragua, Niger, Panama, Paraguay, République centrafricaine, Sénégal, Togo, Tunisie, Uruguay, Venezuela, Zambie et Zimbabwe. De nombreux autres pays de différentes parties du monde, comme le Pakistan et les îles Salomon, prévoient le report en totalité pour les revenus des succursales ou filiales étrangères et, par conséquent, il n'y a aucune imposition tant que les revenus ne sont pas rapatriés au siège social. À l'époque où les rapports *Législations fiscales* étaient examinés pour adoption, le représentant de la France a "fait observer que le principe de la territorialité était suivi par quelque *quatre-vingt* pays ...". Document du GATT n° C/M/145 (14 janvier 1981), page 2 (pas d'italique dans l'original). Le commentaire de l'article 23 concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE analyse diverses méthodes, y compris divers types de systèmes d'exonération. Voir la pièce n° 23 des États-Unis.

soutenu, à la première réunion du Groupe spécial, que les États-Unis ne pouvaient pas "choisir à leur gré" des éléments empruntés à divers systèmes territoriaux pour les inclure dans leur propre système d'exonération partielle. Aussi longtemps que le système choisi parvient à l'objectif assigné de n'exonérer que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger, la forme et la portée n'ont pas à en être désapprouvées au titre de l'Accord SMC.

4.807 En ce qui concerne les systèmes fiscaux européens, en particulier, les régimes fiscaux dits "territoriaux" représentent un vaste spectre de variations. Par exemple, certains systèmes fiscaux européens prévoient l'exonération totale ou partielle à la fois des revenus de la succursale étrangère (soit dans le cadre de la législation nationale, soit dans le cadre de conventions fiscales)⁴⁰² et des revenus de source étrangère de filiales étrangères, sous réserve de certaines exceptions. Un moyen d'accorder une exonération au titre des revenus d'une filiale étrangère est de permettre le report des revenus courants non distribués de la filiale (même s'agissant de revenus réalisés dans des pays à faible fiscalité) puis d'exonérer ces gains lorsqu'ils sont distribués grâce à ce que l'on appelle une exonération pour participation.⁴⁰³

L'exonération fiscale dont peuvent bénéficier les revenus des succursales et filiales étrangères dans les systèmes fiscaux territoriaux se traduit effectivement par une plus faible imposition des revenus provenant des activités de distribution menées à l'étranger que des revenus provenant des activités de distribution menées sur le territoire national

4.808 Diverses versions du système fiscal territorial se traduisent par une diminution de l'impôt sur le revenu lorsque les revenus proviennent d'activités de distribution menées à l'étranger, par comparaison avec les activités de distribution menées sur le territoire national. Le système néerlandais est l'un des trois systèmes territoriaux accordant un traitement de faveur aux revenus d'origine étrangère qui ont été examinés de près par un Groupe spécial du GATT, en 1976, dans les affaires *Législations fiscales*. Selon la manière dont les États-Unis comprennent la législation fiscale néerlandaise, qui n'a pas changé substantiellement depuis ces affaires, les fondements de la méthode néerlandaise d'imposition des revenus de source étrangère sont les suivants. Les sociétés domiciliées aux Pays-Bas sont imposées sur leurs revenus quelle que soit la partie du monde dont ils proviennent. Le taux d'imposition est à l'heure actuelle de 35 pour cent. Dans le cas de revenus gagnés à l'étranger par une société néerlandaise, cette société peut prétendre à un allègement fiscal qui a pour effet d'exclure les revenus de source étrangère de l'imposition aux Pays-Bas. Dans le cas de dividendes provenant d'une filiale étrangère, le "privilège d'affiliation" constitue une exonération de l'impôt afférent à ces revenus. L'effet de ces dispositions est de conférer une exonération fiscale au titre de la plupart des revenus étrangers, en particulier des revenus provenant de ventes à l'exportation imputables à une entité étrangère.

4.809 L'exemple suivant, qui compare le traitement fiscal des revenus provenant d'une vente réalisée sur le territoire national avec le traitement d'une vente réalisée par l'intermédiaire d'une succursale étrangère ou d'une filiale étrangère, illustre l'effet du système néerlandais sur l'imposition des exportations:

⁴⁰² Les pays d'Europe occidentale qui prévoient une forme ou une autre d'exonération pour certains revenus de succursales étrangères, que ce soit par le moyen d'une disposition réglementaire interne ou d'une convention fiscale, comprennent l'Allemagne, la Belgique et la France.

⁴⁰³ Les législations nationales concernant l'impôt sur le revenu de nombreux pays d'Europe occidentale, y compris la Belgique, l'Espagne, la France et les Pays-Bas, prévoient une exonération pour participation. En outre, la Directive sociétés mères et filiales de l'Union européenne fait obligation à tous les États membres des Communautés européennes de prévoir une exonération fiscale pour la plupart des dividendes versés par une filiale d'un État membre des Communautés européennes à une société mère d'un autre État membre des Communautés européennes.

- 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

est assujettie à l'impôt néerlandais sur ses bénéfices, tandis que la filiale étrangère ne paierait aucun impôt aux Pays-Bas. Supposons que des marchandises sont fabriquées aux Pays-Bas par une société néerlandaise pour un coût de 300 dollars EU, et vendues pour 400 dollars EU à une filiale étrangère pour laquelle il est satisfait aux critères ci-dessus, que la filiale étrangère vend les marchandises à un acheteur non apparenté d'un pays tiers pour 600 dollars EU et supporte des dépenses de 100 dollars EU à l'occasion de la vente; et que 98 dollars EU (les 100 dollars EU de bénéfices moins, par exemple, un impôt de 2 pour cent imposé par le pays étranger) sont distribués à la société mère néerlandaise sans retenue à la source, l'impôt auquel la totalité de la transaction serait assujettie aux Pays-Bas serait 35 dollars EU (35 pour cent x un bénéfice de fabrication de 100 dollars EU), et le bénéfice total après paiement de l'impôt néerlandais portant sur la totalité de la transaction serait réduit des 2 dollars EU d'impôt prélevés par le pays étranger, ce qui laisserait un bénéfice net de 163 dollars EU. Le total des impôts payés - néerlandais et étranger - serait de 37 dollars EU. Si la vente avait été réalisée uniquement sur le territoire national (cas a) ci-dessus), le montant total des impôts payés aurait été de 70 dollars EU (35 pour cent sur le bénéfice de fabrication de 100 dollars EU et 35 pour cent sur le bénéfice de distribution de 100 dollars EU).

4.810 Le fait que l'incitation aux exportations est un trait caractéristique des systèmes fiscaux territoriaux des Pays-Bas, de la Belgique et de la France a été établi dans les affaires *Législations fiscales*. Le Groupe spécial chargé de ces affaires a noté que la méthode de l'exonération employée par les Pays-Bas équivaut à un crédit d'impôt pour ce qui concerne non pas l'impôt étranger, mais l'impôt néerlandais sur les revenus de source étrangère.⁴⁰⁴ Le Groupe spécial s'est aussi attaché à l'allègement fiscal pour distributions de gains de filiales étrangères, apparemment sans se rendre compte que si les dividendes provenant de filiales étrangères remplissent les conditions requises pour bénéficier d'un allègement fiscal lorsqu'ils sont acheminés par l'intermédiaire d'une implantation permanente dans un autre pays, ces dividendes ouvrent droit à l'allègement fiscal qu'ils soient ou non acheminés par l'intermédiaire d'une implantation permanente, à condition que les bénéfices correspondants soient "assujettis à l'impôt" dans l'autre pays. Répondant au Groupe spécial, les Pays-Bas n'ont pas contesté le caractère très limité de la règle de "l'assujettissement à l'impôt", et ont reconnu qu'elle présentait certains risques inhérents en ce qui concernait certains paradis fiscaux.⁴⁰⁵ Les Pays-Bas l'ont néanmoins défendue en faisant valoir que "ces risques ne [devaient] pas être évités au détriment des pays en voie de développement".⁴⁰⁶

4.811 Le Groupe spécial a néanmoins constaté que, comme 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 était globalement inférieur à celui de l'impôt sur les ventes intérieures, il y avait exonération partielle d'impôts directs et que ces pratiques étaient interdites par la Liste exemplative de 1960. Le Groupe spécial a conclu que ce régime fiscal globalement différent applicable aux ventes à l'exportation résultait du fait que, de par le système en vigueur, les Pays-Bas n'imposaient pas les bénéfices provenant des ventes à l'exportation effectuées par des succursales ou des filiales étrangères lorsque celles-ci étaient assujetties à l'impôt dans le pays étranger en cause, que ces droits d'imposition soient exercés ou non.⁴⁰⁷ Les deux autres systèmes d'imposition des revenus, celui de

⁴⁰⁴ IBDD, S23/150, page 152.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, page 155.

⁴⁰⁶ *Ibid.*

⁴⁰⁷ *Ibid.*, page 160.

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 30bis) 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).

législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui aboutit à l'imposition au niveau de la société mère lorsque la société étrangère contrôlée est domiciliée dans un paradis fiscal (48 paradis fiscaux sont identifiés dans le Décret royal n° 1080/1991 du 5 juillet 1991, avec effet au 25 juillet 1991). Dans le cas d'une société étrangère contrôlée domiciliée dans un paradis fiscal, la formule applicable est plus stricte, parce qu'il est présumé (bien que cette présomption soit réfragable) que:

- a) l'impôt sur les sociétés effectivement payé au titre de revenus de toute sorte par la société étrangère contrôlée est inférieur à 26,25 pour cent⁴¹¹;
- b) tous les revenus réalisés par la société étrangère contrôlée sont "passifs"; et
- c) le revenu minimum annuel réalisé par la société étrangère contrôlée est égal à 15 pour cent du coût d'acquisition de l'intérêt de participation correspondant.⁴¹²

4.814 Dans la législation espagnole relative aux sociétés étrangères contrôlées, il y a une disposition spécifique qui favorise les services liés aux exportations. Dans le cadre de cette exception spécifique au régime des sociétés étrangères contrôlées, les revenus sont considérés comme "passifs" et par conséquent assujettis aux règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées, s'il s'agit, entre autres choses, de revenus provenant d'installations ou de services de crédit, financiers ou d'assurance (*autres que les services liés à l'exportation*) [l'italique a été ajouté pour appeler l'attention] fournis directement ou indirectement à des parties apparentées – particuliers ou sociétés – domiciliées en Espagne si ces parties apparentées sont autorisées à déduire les dépenses liées à ce type de revenu (c'est-à-dire intérêts financiers, primes d'assurance et honoraires pour services rendus).⁴¹³ Les règles espagnoles "antireport" prévoient donc une exception spécifique pour certains revenus de filiales étrangères liés à l'exportation provenant de transactions entre parties apparentées. Bien que les Communautés européennes s'efforcent d'isoler les dispositions applicables aux FSC comme étant "uniques en leur genre" et différentes de par leur nature même de leurs propres systèmes d'imposition des revenus, en fait, dans le traitement prévu pour les revenus de source étrangère provenant d'activités de distribution, l'exonération partielle que permettent les règles applicables aux FSC ne sont pas essentiellement différentes des divers systèmes fiscaux européens que, selon ce que l'on peut présumer, les Communautés européennes défendraient comme étant pleinement compatibles avec les obligations pertinentes découlant pour les États membres des Communautés européennes de l'Accord SMC.

L'exonération d'une partie des revenus d'une FSC assure le même traitement que celui qu'assurent de nombreux systèmes fiscaux européens

4.815 Comme le système fiscal des États-Unis est, dans l'ensemble, un système mondial plutôt que territorial, il prévoit généralement l'imposition des activités des succursales étrangères de sociétés des États-Unis, et le report de l'impôt (sous réserve de certaines règles visant à éviter l'évasion fiscale) afférent aux revenus de source étrangère non distribués réalisés par des sociétés étrangères, qui sont imposés lors de leur rapatriement. Par comparaison avec le système fiscal des États-Unis, les systèmes fiscaux européens accordent un traitement encore plus favorable aux revenus de source étrangère provenant d'activités de distribution en n'édicant, pour éviter l'évasion fiscale, que des règles très limitées qui permettent un report plus important des bénéfices non distribués de filiales

⁴¹¹ Le taux normal de l'impôt sur le revenu des sociétés est de 35 pour cent.

⁴¹² Il est à noter que ces présomptions ne sont pas applicables lorsque les comptes de la société étrangère contrôlée sont consolidés avec ceux d'une entité résidente espagnole.

⁴¹³ Voir la pièce n° 24 des États-Unis, section 8.4 (mesures anti-évasion).

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 États-Unis et celui de nombreux pays européens, qui se ramène à une simple différence de forme, est que les États-Unis ont regroupé les règles qu'ils appliquent dans un ensemble unique de dispositions et appliquent ces dispositions de façon totalement transparente. Le simple fait que l'exonération partielle en faveur des FSC prévue par le système fiscal des États-Unis soit plus transparente, par comparaison avec certains systèmes fiscaux européens, ne devrait pas aboutir à ce que les FSC soient traitées de manière différente au titre de l'Accord SMC.

Les **Communautés européennes** réfutent la réponse donnée par les États-Unis dans leur déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial de la façon suivante.

Pièces n° 20 et n° 21 des États-Unis

4.816 Dans les pièces n° 20 et n° 21, les États-Unis ont présenté certains nouveaux renseignements factuels détaillés. D'après les procédures de travail, ces renseignements auraient dû être présentés dans la première communication écrite. Les questions des Communautés européennes auxquelles ils apportent une réponse étaient clairement posées dans la première communication écrite des Communautés européennes. Le retard apporté à la présentation des renseignements en question a empêché les Communautés européennes de les analyser et d'y répondre avec autant de détail qu'elles auraient pu le faire s'ils avaient été présentés en temps voulu.

4.817 Il est, toutefois, immédiatement évident que la justification *a posteriori* du régime FSC n'est pas convaincante. Les raisons des Communautés européennes à cet égard sont plus juridiques que factuelles mais il est commode de les exposer ici.

Pièce n° 20

4.818 La pièce n° 20 vise à montrer que les règles de fixation administrative des prix donnent lieu à des imputations de bénéfices aux FSC qui sont compatibles en gros avec le principe de la fixation des prix de cession "dans des conditions de libre concurrence". L'objet de ce texte est de mener à la conclusion que les règles des 23 pour cent du CTI et du 1,83 pour cent des recettes brutes correspondent à la part de bénéfices revenant à des grossistes et distributeurs *indépendants* pour différentes industries des États-Unis.

4.819 On peut formuler un certain nombre d'objections initiales à l'encontre de l'analyse présentée dans la pièce n° 20. Les Communautés européennes n'en mentionneront que deux.

Le document ne montre pas que les règles de fixation administrative des prix donnent lieu à des imputations de bénéfices aux FSC compatibles avec le principe de la fixation des prix de cession "dans des conditions de libre concurrence"

4.820 Tout d'abord, une comparaison entre les imputations de bénéfices aux FSC et les répartitions de bénéfices entre grossistes et distributeurs indépendants à l'échelon global n'est pas très significative. Les grossistes et distributeurs indépendants sont rémunérés pour leur activité, et plus leur volume d'activité est important, plus leur part dans les bénéfices globaux est élevée. Une telle corrélation entre l'activité réalisée et l'imputation de bénéfices n'existe pas, toutefois, pour les FSC dans le cadre des règles de fixation administrative des prix. Ces dernières prescrivent qu'une part déterminée des *bénéfices communs doit être imputée aux FSC même si l'activité de ces dernières a été proche de zéro*.

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".

4.831 On ne voit pas très bien si ces dépenses comprennent *toutes* les dépenses supportées à l'étranger par le fournisseur apparenté (c'est-à-dire la société mère aux États-Unis) ni ce que l'on voulait dire exactement par le mot "étranger".

4.832 Il est allégué dans la pièce n° 21 que la nature confidentielle des données devait être protégée et il est probable que l'approche adoptée par différentes entreprises était variable et invérifiable.

Conclusion concernant les pièces n° 20 et n° 21 des États-Unis

4.833 Ainsi, mis à part les grosses difficultés, quant aux données, que soulèvent ces pièces même si les calculs étaient corrects, les pièces n° 20 et n° 21 des États-Unis ne démontrent pas la thèse des États-Unis. Premièrement, en ce qui concerne la pièce n° 20, les activités des FSC ne sont aucunement comparables à celles de distributeurs indépendants. Le fait que les résultats de l'enquête portant sur des grossistes et distributeurs nationaux indépendants montrent que leurs bénéfices correspondent dans une certaine mesure aux formules utilisées dans les règles de fixation administrative des prix que comporte le régime FSC démontre que ces règles permettent l'imputation, dans une proportion excessive, de bénéfices à des FSC qui ne se chargent pas d'une gamme semblable d'activités et n'en sont même pas capables.

4.834 Il est important aussi de noter qu'en vertu de l'article 482, l'administration fiscale fédérale peut toujours corriger *a posteriori* les mauvaises imputations. Il n'en va pas de même dans le cas des règles de fixation administrative des prix, qui prévoient l'imputation aux FSC d'une proportion déterminée des bénéfices communs, quelles que soient leurs activités effectives. Il n'existe pas de mécanisme de correction *a posteriori* utilisable si l'activité de la FSC a été peu différente de zéro.

4.835 En ce qui concerne la pièce n° 21 des États-Unis, les résultats découlant des réponses données par des entreprises qui sont les principales bénéficiaires du programme FSC peuvent difficilement être convaincants. Il n'y a aucun moyen de vérifier l'exactitude des réponses fournies.

4.836 L'imputation aux FSC d'un certain pourcentage des bénéfices communs et la détermination de la part des bénéfices des FSC exonérée d'impôt sont toutes deux arbitraires. Elles sont dictées par deux objectifs antagonistes:

- donner une incitation aux exportations en exonérant une certaine proportion des bénéfices communs de l'impôt sur le revenu aux États-Unis;
- limiter le coût pour le Trésor que représentent les pertes de recettes fiscales.

⁴¹⁴ Voir le paragraphe 8 de la pièce n° 21 des États-Unis.

⁴¹⁵ Voir le paragraphe 7 de la pièce n° 21 des États-Unis.

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

Introduction

4.841 Abordant maintenant les questions juridiques, les Communautés européennes partent du Texte de conciliation de 1981. Non qu'il soit applicable ou pertinent (la position des Communautés européennes à cet égard doit maintenant être claire), mais parce qu'il est fondamental pour la thèse que présentent les États-Unis. Cela est d'ailleurs d'autant plus compréhensible que le régime FSC est de façon flagrante subordonné à l'exportation et relève de façon évidente de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Pour essayer de justifier le régime FSC, les États-Unis sont amenés à dire ce qui suit:

"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."⁴¹⁶

4.842 D'après le dictionnaire, le mot "*sanctify*" signifie "laver du péché", cela est donc logique sur la base de l'interprétation que donnent les États-Unis de ce que le Texte de conciliation de 1981 autorise. Il est aussi frappant de voir les travaux du Conseil du GATT assimilés à ceux du Vatican et d'enceintes comparables.

⁴¹⁶ Voir le paragraphe 26 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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 groupe spécial établi.⁴¹⁸

4.847 Le fait qu'il s'agissait d'une décision ressortissant davantage au règlement des différends qu'à l'élaboration de règles ressort clairement, par ailleurs, du compte rendu des réunions du Conseil auxquelles les rapports et le Texte de conciliation ont été adoptés. Les Communautés européennes en citeront des parties et prient le Groupe spécial de se reporter à la pièce n° 32 qu'elles ont présentée.

4.848 À la page 5, le Président présente la question avec lassitude, en rappelant que ces rapports avaient été inscrits plus d'une fois à l'ordre du jour des réunions du Conseil et que les parties principalement concernées s'étaient réunies pour essayer de formuler un "texte définissant les positions convenues" ("*understanding*"), qui avait été révisé et était maintenant présenté dans le document portant la cote C/W/376/Rev.1. Le premier point à noter est donc que le Texte de conciliation est un texte élaboré par les États-Unis et les Communautés européennes pour permettre l'adoption des rapports relatifs aux affaires *Législations fiscales*.

4.849 Le représentant du Canada indique alors immédiatement "que certains ne [sont] pas satisfaits que le Conseil adopte ainsi les rapports des groupes spéciaux, avec un texte définissant des positions convenues dont l'intention et la signification ne [sautent] pas aux yeux". Il souligne ensuite, toutefois, que ce qui sauve le Texte de conciliation, c'est que son adoption "n'amoinerait pas les droits et

⁴¹⁷ Voir les paragraphes 45 à 56 de la déclaration des Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial, et les paragraphes 52 à 71 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

⁴¹⁸ C/M/87, page 4.

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 pris note de ces déclarations que le Conseil adopte les rapports et le fameux Texte de conciliation.

4.851 C'est de cela que le Conseil du GATT est convenu: adopter les rapports assortis des réserves figurant dans le Texte de conciliation, mais étant expressément entendu qu'ils n'ajoutaient rien et n'enlevaient rien aux droits découlant du GATT.

4.852 Le libellé exact de la réserve figurant dans la déclaration du Président, page 7, est encore plus explicite. Il dit que "... la décision ne modifie pas les règles existantes énoncées dans l'article XVI:4 de l'Accord général en ce qu'elles concernent les [l'imposition fiscale des] marchandises exportées". Le Président note aussi que "[cette] décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII et n'est pas affectée par cet accord" (c'est-à-dire l'Accord SMC issu du Tokyo Round).

4.853 Les États-Unis font valoir dans une note de bas de page (35) de leur deuxième communication écrite que ces déclarations traduisent la conviction des parties contractantes au GATT que le Texte de conciliation reflétait la signification que l'article XVI:4 avait toujours eue et que c'est pour cela qu'elles ont dit qu'il n'affectait pas le GATT ou l'Accord SMC issu du Tokyo Round. Du point de vue des Communautés européennes, c'est là un autre moyen de prouver le bien-fondé de la thèse qu'elles défendent. Le Texte de conciliation ne visait pas à modifier le sens de l'article XVI:4 du GATT de 1947, ni à être contraignant à l'avenir. Ce n'était donc pas une décision au sens de l'article XXV du GATT de 1947 (lequel n'est à aucun moment mentionné dans les discussions) et ce n'est pas une décision introduite dans le GATT de 1994 par le paragraphe 1) b) iv) du texte introductif du GATT de 1994 ni par l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC.

4.854 Il convient aussi de mentionner que de toute façon le Conseil du GATT n'était pas habilité à interpréter l'Accord SMC issu du Tokyo Round. Et, bien sûr, si la décision n'a pas modifié l'Accord issu du Tokyo Round, elle n'a pas affecté la Liste exemplative issue du Tokyo Round et elle peut difficilement être considérée comme pertinente pour l'interprétation de la Liste exemplative issue du Cycle d'Uruguay.

4.855 Après l'adoption des rapports et du Texte de conciliation, il y a eu une véritable succession de parties contractantes cherchant à obtenir des assurances et exprimant leurs réserves, ce qui vient encore démontrer le bien-fondé de la position des Communautés européennes quant à ce Texte de conciliation.

4.856 Le représentant du Brésil indique (haut de la page 8) qu'il ne pouvait pas appuyer le texte définissant les positions convenues (le Texte de conciliation) mais qu'il ne s'était pas opposé au consensus afin de ne pas "faire obstacle au règlement d'un problème grave qui avait été soulevé il y [avait] longtemps au GATT". Il note ensuite que "dans la pratique du GATT, les interprétations générales sont formulées par le biais de mécanismes différents". Cela vient encore confirmer, si cela était nécessaire, que la décision n'était pas une décision au sens de l'article XXV:1 du GATT de 1947 et n'a été considérée comme telle par personne (les États-Unis ont donc tort d'affirmer, au paragraphe 55 de leur deuxième communication écrite, que c'en était une). Le Brésil a, de façon générale, réservé ses droits. L'Australie, l'Argentine et le Chili ont fait de même.

4.857 Les choses sont assez claires. Les Communautés européennes estiment en avoir dit assez quant au statut et à la pertinence du Texte de conciliation de 1981, mais elles renvoient aussi aux arguments qu'elles ont présentés dans leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial et dans leur deuxième communication écrite, pour affirmer que le Texte de conciliation de 1981 ne fait pas

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** et qu'il y a aussi des enseignements à tirer à ce sujet du compte rendu de la réunion du Conseil dont le Groupe spécial est saisi.

4.859 Si l'on se reporte au premier paragraphe de la page 9 du compte rendu, on peut noter que toutes les réserves qui viennent d'être exposées ayant été formulées, les États-Unis s'efforcent d'avoir le dernier mot et de poser des jalons pour leur propre interprétation unilatérale du Texte de conciliation. Leur représentant déclare que:

"de l'avis de son gouvernement, les règles applicables aux cas relevant de l'article XVI:4 exigent que le niveau d'imposition des produits exportés soit au moins égal à celui qui serait retenu au cas où un système territorial d'imposition serait adopté par le pays en question".

4.860 Cela ne rappelle-t-il pas quelque chose? C'est précisément le raisonnement sur lequel les États-Unis fondent leur notion de "règle de droit déterminante". Selon les États-Unis, le régime FSC est autorisé parce qu'il "est comparable au régime fiscal dont bénéficie la filiale étrangère de ventes d'une entreprise de fabrication dans le cadre d'un système de type territorial".⁴¹⁹

4.861 Les Communautés européennes et le Canada (milieu de la page 9) prennent immédiatement leurs distances par rapport à cette déclaration.

4.862 Il est donc vraiment peu sincère, de la part des États-Unis, de laisser entendre que le Texte de conciliation de 1981 représente un accord entre les parties contractantes au GATT sur la nature de "règle de droit déterminante" de ce texte.

4.863 Les Communautés européennes se sont déjà longuement étendues sur les raisons pour lesquelles l'interprétation donnée par les États-Unis du Texte de conciliation de 1981 est erronée.⁴²⁰ Ce faisant, elles se sont attachées à l'erreur commise par les États-Unis lorsqu'ils considèrent que le fait d'affirmer que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger *ne doivent pas nécessairement être imposés* signifient qu'il y a un *droit de ne pas imposer*⁴²¹ les revenus provenant de telles activités à quelques conditions qu'il plaise à un pays. Il y a, dans le raisonnement des États-Unis, d'autres erreurs quant au sens du Texte de conciliation de 1981. Ces erreurs sont partout présentes dans le raisonnement que les États-Unis consacrent ensuite à la "règle de droit déterminante" et les Communautés européennes en traitent plus loin.

⁴¹⁹ Voir les paragraphes 55 et 84 de la première communication écrite des États-Unis et 119 et 177 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴²⁰ Voir les paragraphes 65 à 70 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

⁴²¹ Voir, par exemple, le paragraphe 153 de la première communication écrite des États-Unis.

Conclusion

4.864 Ainsi, même si le Texte de conciliation de 1981 faisait partie du GATT de 1994 ou constituait une orientation pertinente au sens de l'article XVI:1 de l'Accord de l'OMC, il ressort clairement non seulement du texte mais aussi de la discussion ci-dessus que la "règle de droit déterminante" inventée par les États-Unis ne fait pas partie du GATT de 1994 ou de l'OMC.

4.865 Les Communautés européennes espèrent que cela permet d'écarter le Texte de conciliation de 1981.

Rapport entre l'article XVI du GATT et l'Accord SMC

4.866 Les États-Unis formulent un certain nombre d'observations à propos du rapport entre l'article XVI du GATT et l'Accord SMC afin de renforcer leur thèse selon laquelle il faudrait interpréter l'Accord SMC à la lumière du Texte de conciliation de 1981.

4.867 Il est vrai qu'un certain nombre de dispositions de l'Accord SMC renvoient à l'article XVI du GATT et qu'il y a même à l'article 32.1 une référence à l'article XVI "tel qu'il est interprété par le présent accord".⁴²² Les Communautés européennes sont même disposées à admettre, avec l'Organe d'appel, que "le rapport entre le GATT de 1994 et les autres accords concernant les marchandises repris dans l'Annexe 1A est complexe et doit être examiné au cas par cas".⁴²³

4.868 Toutefois, rien de tout cela ne vient étayer la thèse des États-Unis. Il est clair que l'Accord SMC est davantage qu'une interprétation de l'article XVI du GATT. Il est plus juste de le décrire comme un développement de l'article XVI et d'autres dispositions du GATT. Les Communautés européennes ont déjà noté que le titre de l'Accord SMC ne le désigne plus comme une interprétation du GATT (le titre de l'Accord SMC issu du Tokyo Round indiquait bien qu'il s'agissait d'une interprétation).

4.869 L'Accord SMC issu du Tokyo Round représentait une avancée majeure par rapport à l'article XVI:4 du GATT. Les Communautés européennes ont remarqué à la dernière réunion que le Président Jimmy Carter s'y était déclaré favorable parce qu'il permettrait aux États-Unis de "limiter les pratiques étrangères de subventionnement" et qu'il introduisait une "prohibition catégorique des subventions à l'exportation" et "une définition de la subvention à l'exportation qui supprime la prescription relative au système de double prix en vigueur".⁴²⁴

4.870 L'Accord SMC issu du Cycle d'Uruguay a marqué un nouveau progrès dans la lutte contre les subventions puisqu'il a introduit une définition claire de la subvention qui n'existait pas auparavant et qui renforçait la prohibition des subventions à l'exportation.

4.871 C'est précisément en raison de la nouvelle définition de la subvention que l'article XVI du GATT et le Texte de conciliation de 1981 sont redondants aux fins de l'affaire qui nous occupe. Les États-Unis s'efforcent d'introduire le libellé vague du Texte de conciliation de 1981 dans le libellé

⁴²² Voir la position des Communautés européennes au paragraphe 147 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

⁴²³ *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport adopté le 20 mars 1997, page 15.

⁴²⁴ Voir la page 1935 du document dans la pièce n° 22 des Communautés européennes jointe à la déclaration des Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial.

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 1994 dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial parce que cela était superflu. L'Accord SMC constitue un développement entre autres choses de l'article XVI:4 et contient des dispositions plus détaillées et plus claires que l'article XVI:4 du GATT de 1994. Comme les subventions FSC sont clairement visées par l'article 3 de l'Accord SMC, il n'est pas nécessaire d'invoquer l'article XVI:4 du GATT de 1994.

4.875 L'argument présenté par les États-Unis, selon lequel la compatibilité avec l'article XVI doit entraîner la compatibilité avec l'Accord SMC, rendrait ce dernier redondant et un tel résultat serait contraire au principe d'interprétation des traités dit de l'effet utile.⁴²⁷

4.876 Le fait que l'Accord SMC devrait prévaloir sur l'article XVI:4 est aussi confirmé par la Note interprétative générale relative à l'Annexe 1A de l'Accord sur l'OMC dans laquelle l'un et l'autre sont inclus. Comme on sait, cette note dispose qu'en cas de conflit entre une disposition du GATT de 1994 et une disposition d'un autre accord figurant à l'Annexe 1A comme l'Accord SMC, la disposition de l'autre accord prévaudra dans la limite du conflit.

4.877 Les États-Unis s'appuient à plusieurs reprises sur l'affaire *Noix de coco desséchée* pour faire valoir que leur interprétation de l'article XVI:4 (et par conséquent du Texte de conciliation de 1981) devrait prévaloir sur la thèse des Communautés européennes fondée sur l'Accord SMC. Toutefois, dans l'affaire citée, c'est l'Accord SMC qui avait prévalu sur un argument fondé seulement sur une disposition du GATT, le contraire de ce à quoi les États-Unis s'efforcent aujourd'hui de parvenir.

⁴²⁵ Paragraphe 28 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴²⁶ Paragraphe 151 de la première communication écrite des États-Unis.

⁴²⁷ Voir, par exemple *Japon – Boissons alcooliques*, page 13.

4.878 Les États-Unis présentent aussi un argument emprunté au rapport du Groupe spécial *Indonésie - Automobiles*⁴²⁸ dans lequel il a été considéré que l'article 3.1 b) de l'Accord SMC n'avait pas rendu l'article III:4 du GATT de 1994 inapplicable aux subventions. Pour le cas où il y aurait le moindre doute, les Communautés européennes ne considèrent pas que l'article XVI:4 ne soit plus applicable aux subventions à l'exportation. Elles considèrent simplement que l'Accord SMC est aussi applicable. Ce sont les États-Unis qui semblent faire valoir que l'article XVI:4 du GATT (ou plutôt leur manière de comprendre le Texte de conciliation de 1981) rend l'Accord SMC inapplicable aux subventions FSC.

4.879 Les États-Unis ne peuvent présenter leur thèse qu'en recourant à un raisonnement circulaire. D'une part, ils disent que "dans la mesure du possible, l'article XVI et l'Accord SMC doivent être interprétés d'une manière qui évite un conflit. Dans le contexte de la présente affaire, cela veut dire que l'article 1.1 a) 1) ii) doit être interprété à la lumière de la Décision du Conseil de 1981".⁴²⁹ D'autre part, ils cherchent à écarter la Note interprétative qui vient d'être mentionnée parce qu'"il n'y a pas de conflit entre l'article XVI, tel qu'il est interprété par la Décision du Conseil de 1981, et l'article 1.1 a) 1) ii)".⁴³⁰

4.880 Pour les raisons exposées ci-dessus, le Groupe spécial devrait rejeter les tentatives des États-Unis pour compliquer et embrouiller la présente affaire en renvoyant à l'histoire nébuleuse de l'article XVI:4 du GATT de 1947, et limiter son analyse de la présente affaire aux dispositions inscrites dans son mandat - celles de l'Accord SMC.

Question de savoir si le régime FSC se traduit par l'"abandon de recettes" qui seraient "normalement exigibles"

Introduction

4.881 La discussion est ainsi enfin amenée à ce qui devrait être le point de départ de l'analyse, à savoir l'article 1.1 de l'Accord SMC, et en particulier le membre de phrase "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées".

4.882 Il y a une divergence de vues fondamentale, dans la présente affaire, entre les Communautés européennes et les États-Unis quant à la base sur laquelle évaluer si des recettes sont "normalement exigibles".

4.883 L'approche des Communautés européennes a été de démontrer que les États-Unis s'écartent des règles généralement applicables en vertu de leur régime comme le montre le traitement qu'ils accordent à une série de situations comparables. Comme cela est expliqué dans la deuxième communication écrite des Communautés européennes, c'est aussi l'approche qu'adoptent les États-Unis à l'égard de ce qu'ils appellent des "subventions étrangères", c'est-à-dire les subventions de pays autres que les États-Unis. Les Communautés européennes reviendront sur ce point un peu plus tard.

⁴²⁸ *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS55/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998.

⁴²⁹ Paragraphe 37 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴³⁰ Paragraphe 36 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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 jugent 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 qu'ils pourraient exonérer d'impôt une société particulière ou un secteur d'activité particulier, à leur gré. De fait, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC et le point e) ne pourraient jamais être appliqués. Les pays ont toujours le droit de ne pas imposer.

4.890 Pour les Communautés européennes, la situation est claire. Dès lors qu'un Membre choisit d'imposer certaines catégories de revenus, il doit le faire d'une manière générale et s'il crée certaines catégories d'exonérations, par exemple s'il exonère certaines sociétés ou exonère les revenus subordonnés aux résultats à l'exportation, cela reviendra à accorder une subvention et, si celle-ci est spécifique, elle sera assujettie aux disciplines de l'Accord SMC.

⁴³¹ Voir, en particulier, le paragraphe 153 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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

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 100, 138 et 139 de la première communication écrite des Communautés européennes.

⁴³³ Voir *The Operation and Effect of the Foreign Sales Corporation Legislation*, Département du Trésor, novembre 1997, dans la pièce n° 5 de la CE, pages 12 à 17. Les estimations relatives à l'accroissement futur figurent dans le tableau 5.1, page 17.

⁴³⁴ Voir les paragraphes 84 à 90 et la pièce n° 25 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

⁴³⁵ Voir le chapitre I "Historique" à la page 65 du document.

⁴³⁶ Voir le chapitre III à la page 66 du document.

⁴³⁷ Paragraphe 80 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

"Dans le cas d'un programme qui prévoit une exonération ou une remise, en totalité ou en partie, d'un impôt direct (par exemple, d'un impôt sur le revenu), ou une réduction de la base utilisée pour calculer un impôt direct, un avantage existe dans la mesure où l'impôt acquitté par une entreprise du fait du programme est inférieur à l'impôt qu'elle aurait acquitté en l'absence de ce programme."

4.898 Il y a une curieuse clause additionnelle qui a été ajoutée à la fin du commentaire en novembre 1998 ("*in tempo suspecto*"), qui indique ce qui suit:

"... dans le cas d'une mesure fiscale étrangère exonérant d'impôt (en totalité ou en partie) des revenus imputables à des processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées) qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, le Département [du Trésor] ne considère pas cette mesure comme une subvention à l'exportation, sous réserve que la mesure en question soit compatible avec les autres règles de l'OMC pertinentes".

4.899 Les quelques derniers mots sont intéressants, "sous réserve que cette mesure soit compatible avec les autres règles de l'OMC pertinentes". Il apparaît ainsi que, pour autant du moins qu'il s'agisse de subventions étrangères, les États-Unis considèrent qu'il y a d'autres règles de l'OMC qui sont encore applicables aux mesures visées par le Texte de conciliation de 1981, y compris, peut-on présumer, l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Les Communautés européennes estiment que le même principe est applicable aux subventions des États-Unis.

4.900 Bien sûr, les Communautés européennes ne considèrent pas automatiquement que la pratique des États-Unis en matière de droits compensateurs fasse autorité, mais cette règle particulière des États-Unis en matière de droits compensateurs correspond à une interprétation correcte de l'Accord SMC.

Application aux FSC du principe "des recettes normalement exigibles sont abandonnées"

4.901 Les Communautés européennes ont précisément appliqué ces principes en l'espèce lorsqu'elles ont démontré au moyen d'exemples que les subventions FSC donnent lieu à un abandon de recettes par rapport à des situations comparables dans lesquelles les règles fiscales normales des États-Unis sont applicables. Les Communautés européennes notent que les États-Unis n'ont pas dit que les comparaisons étaient incorrectes de quelque manière que ce soit, à l'exception d'un point dont les Communautés européennes traiteront directement. Ils maintiennent simplement qu'ils ont le droit d'exonérer les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" aux conditions de leur choix.

4.902 Les États-Unis ne formulent d'observations quant aux exemples donnés par les Communautés européennes pour montrer que des recettes qui sont normalement exigibles sont abandonnées que dans la note de bas de page 56 figurant dans leur deuxième communication écrite, lorsqu'ils font valoir que si la thèse des Communautés européennes est acceptée, une partie de leur allégation à l'encontre du régime FSC doit être rejetée parce que:

"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 imposer les revenus courants d'une filiale étrangère d'une société américaine au titre de dispositions "antireport" comme la sous-partie F du Code des impôts, de telles dispositions constituent des exceptions à la règle du report. ... Par conséquent, même si l'on admet la thèse des Communautés européennes, le fait d'exonérer les

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 Les Communautés européennes peuvent aisément rejeter l'accusation des États-Unis selon laquelle la démarche qu'elles ont adoptée, menée jusqu'à sa conclusion logique, condamnerait "le fait pour la Thaïlande de ne pas imposer les revenus d'une entreprise française opérant au Canada comme constituant une subvention".⁴³⁹ Comme les Communautés européennes l'ont expliqué un peu plus haut, il y a abandon de recettes qui seraient normalement exigibles lorsqu'un pays prévoit une exonération spécifique ou une dérogation à ses règles fiscales d'application générale.

⁴³⁸ Voir, par exemple, les paragraphes 81 à 84 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴³⁹ Paragraphe 84 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

4.910 De toute évidence, il est nécessaire aux fins d'une analyse correcte de commencer par examiner les règles détaillées et, par conséquent, la forme du régime FSC.⁴⁴⁰ Mais les Communautés européennes espèrent avoir clairement indiqué que les exonérations, dérogations et règles spéciales donnent lieu à une *exonération quant au fond* lorsqu'elles ont montré, comme elles l'ont rappelé un peu plus haut, comment les transactions réalisées par l'intermédiaire de FSC sont moins imposées que des transactions équivalentes - qu'il s'agisse d'exportations, d'importations ou de transactions intérieures.

4.911 Continuons de faire prévaloir le fond sur la forme et voyons ce que sont véritablement, quant au fond, les allégations des États-Unis.

4.912 En réponse à la question n° 13 des Communautés européennes:

"Est-il vrai que, s'agissant de la même transaction, une FSC qui se charge elle-même de toutes les activités requises par l'article 925 c) peut bénéficier d'avantages fiscaux d'un même montant qu'une FSC qui sous-traite toutes ses activités à sa société mère?"

les États-Unis ont répondu:

"que la FSC se charge elle-même de toutes les activités économiques qui se déroulent à l'étranger ou qu'elle les sous-traite à une autre partie, telle que sa société mère, cela n'a aucune importance en vertu de la règle de droit applicable".

4.913 Dans leur réponse à la question n° 8 des Communautés européennes⁴⁴¹, les États-Unis indiquent ce qui suit:

"Son objet [celui du régime FSC] est de fournir un mécanisme approprié pour isoler et collecter les revenus imposables à de tels processus."

4.914 Ils expliquent ensuite que, de par la nature du régime fiscal des États-Unis,

"On a atteint cet objectif en exigeant que la FSC soit juridiquement et financièrement responsable de telles activités, **mais en autorisant la société mère américaine à se charger d'un grand nombre d'activités pour son compte.**"

4.915 En réalité, les États-Unis disent que:

- les processus économiques qui se déroulent à l'étranger sont **toujours "étrangers"** même si ce sont des parties situées sur le territoire national qui s'en chargent; c'est pourquoi les sociétés mères de FSC sont autorisées à s'en charger effectivement pour le compte des FSC;
- la seule raison pour laquelle ces processus ne peuvent être menés **directement** par les producteurs américains est qu'une exonération aussi explicite **se serait heurtée aux principes du régime d'imposition fondés sur la résidence en vigueur aux États-Unis**. Il était donc nécessaire qu'une société **étrangère** – la FSC – soit formée pour créer un mécanisme permettant de regrouper toutes les activités liées à une

⁴⁴⁰ Les Communautés européennes ont décrit la nature des exonérations au paragraphe 65 de leur première communication écrite et au paragraphe 9 de leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial.

⁴⁴¹ Paragraphe 27 des réponses des États-Unis.

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 Telle est la conséquence logique de la démarche adoptée par les États-Unis: l'exonération directe d'impôt pour une partie des bénéfices des exportateurs parce qu'une partie peut en être considérée comme "étrangère". Pour le cas où l'on ne serait pas convaincu par les arguments relatifs au système fiscal des États-Unis, une autre explication de la nécessité d'établir des FSC dans des paradis pour FSC est, bien sûr, que la subvention est alors moins évidente.

4.918 Les Communautés européennes rappellent aussi, à cet égard, que leur question n° 8 visait à savoir exactement quelle quotité de revenus pouvait être exonérée par le régime FSC. Dans la dernière phrase de cette question, les Communautés européennes demandaient ce qui suit:

"Serait-il possible de concevoir un régime qui permettrait l'établissement d'une filiale à l'étranger ayant la responsabilité juridique et financière de tous les aspects de la fabrication, de la vente et de la livraison d'un produit et serait compatible avec les règles de l'OMC, ce qui permettrait une exonération de l'impôt sur le revenu en faveur des bénéfices provenant de ces activités (qui pourraient être considérées comme processus économique se déroulant à l'étranger)?"

À quoi les États-Unis avaient répondu que, selon eux:

"Un "régime" comme celui envisagé par les Communautés européennes dans la dernière phrase de cette question pourrait très bien être compatible avec les principes applicables de l'OMC si l'exonération portait sur les revenus provenant de processus économiques se déroulant hors du territoire de l'autorité fiscale pertinente. Toutefois, une telle structure n'est pas le seul "régime" qui serait compatible avec les principes applicables de l'OMC".

4.919 Peut-il y avoir une meilleure démonstration du caractère erroné de l'interprétation que font les États-Unis de la note de bas de page 59?

Subordination aux exportations

4.920 Les États-Unis n'ont pas contesté, dans leur première communication écrite ou dans leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial, que les subventions FSC étaient subordonnées aux exportations. On trouve quelque examen indirect de cette question dans la deuxième communication écrite des États-Unis, dont les Communautés européennes vont maintenant traiter.

⁴⁴² Paragraphe 27 des réponses des États-Unis.

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

⁴⁴³ L'argument des Communautés européennes se trouve au paragraphe 54 de leur déclaration à la première réunion du Groupe spécial.

⁴⁴⁴ Voir le paragraphe 44 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴⁴⁵ Voir les paragraphes 46 à 48 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

4.925 Le premier point ne s'inscrit dans aucune logique. Du simple fait que les pays n'ont aucune obligation d'imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger, il ne s'ensuit pas qu'ils soient libres d'en exonérer seulement une partie, aux conditions de leur choix.

4.926 Le second point dénote une fausse logique astucieuse. On peut considérer que les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" (au sens bien compris du Texte de conciliation de 1981) ne sont pas des activités d'exportation aux fins de l'article XVI:4, mais il ne s'ensuit pas que le fait d'exonérer d'impôt des revenus provenant de "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" ne peut pas être considéré comme subordonné aux exportations. Dire que A est subordonné à B veut dire que A dépend de B ou est conditionné par B. Pour ce qui nous intéresse, A représente la subvention et B les résultats à l'exportation. La subvention en l'espèce est l'exonération d'impôt de certains revenus dont les États-Unis affirment qu'ils proviennent de processus économiques qui se déroulent à l'étranger. La condition requise pour obtenir la subvention est d'exporter des "biens destinés à l'exportation" des États-Unis tels qu'ils sont définis à l'article 927 a) du Code des impôts. Même s'il était vrai que les subventions FSC applicables dans ce cas (A) découlent d'une exonération fiscale en faveur de processus économiques se déroulant à l'étranger qui ne sont pas en eux-mêmes des "activités d'exportation", il n'en reste pas moins clair que cet avantage est subordonné à quelque chose qui de toute évidence est une activité d'exportation: le fait d'exporter des "biens destinés à l'exportation" des États-Unis tels qu'ils sont définis à l'article 927 a) du Code des impôts. L'exportation de "biens destinés à l'exportation" constitue, de l'avis des Communautés européennes, des "résultats à l'exportation" (B dans la définition de la subordination aux exportations qui vient d'être donnée).

4.927 Ce raisonnement que les Communautés européennes viennent de présenter vise évidemment à démontrer la fausse logique des États-Unis et assume, pour ce faire, les propositions des États-Unis. Même sur la base de ces propositions, il y a encore subordination aux exportations. En clair, les Communautés européennes maintiennent leur position, à savoir que nombre des activités économiques qui sont imputées aux FSC ne sont pas du tout des "processus économiques qui se déroulent à l'étranger".

4.928 La seule autre occasion à laquelle les États-Unis mentionnent la subordination aux exportations est celle dans laquelle ils indiquent que:

"En résumé, la note de bas de page 59 contredit l'allégation les 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)."

4.929 Ici, les États-Unis disent que la note de bas de page 59 autorise les subventions FSC *même lorsqu'elles sont subordonnées aux exportations*. Tel n'est pas le cas, et c'est là une question que nous allons examiner.

Note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de l'Annexe I de l'Accord SMC

Introduction

4.930 Les États-Unis invoquent abondamment 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, selon eux, contient ou est "impliquée par" une "règle de droit déterminante" en vertu de laquelle un Membre a le droit de ne pas imposer des processus économiques qui se déroulent à l'étranger et peut subordonner la non-imposition desdits processus à toute condition qu'il lui plaît, y compris les résultats à l'exportation. Les Communautés

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.

nonobstant le fait que cette mesure *ne* constitue *pas* une subvention à l'exportation au sens de l'un des points de la Liste exemplative.⁴⁵¹

4.943 La note de bas de page 5 ne perd pas son sens avec l'approche retenue par les Communautés européennes. Elle déroge à l'article 3.1, mais seulement dans les cas où l'Annexe I indique qu'une mesure *ne* constitue *pas* une subvention à l'exportation. Les Communautés européennes ont donné un exemple clair et cela devrait suffire. Les groupes spéciaux ne devraient pas interpréter des dispositions qu'ils n'ont besoin d'interpréter.⁴⁵²

4.944 Enfin, à cet égard, les Communautés européennes doivent ajouter qu'en tant qu'exception à une prohibition générale, la note de bas de page 5 doit être interprétée de façon restrictive et que la charge de prouver qu'une mesure est visée par cette note incomberait en l'espèce aux États-Unis.

Point e)

4.945 Ainsi, la position des Communautés européennes est que les subventions FSC sont contraires à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC sans qu'il soit aucunement besoin de se référer à la Liste exemplative. Toutefois, ni la Liste exemplative, ni la note de bas de page 59 ne lui inspirent aucune inquiétude, puisque toutes deux confirment simplement la conclusion.

4.946 Il est peut-être utile de se reporter à nouveau au point e). Après avoir entendu tout l'exposé présenté par les États-Unis, le danger est d'oublier à quel point est claire la prohibition des subventions FSC qu'il contient. D'après ce point, la prohibition inclut:

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

4.947 Il est opportun de s'arrêter un moment sur le point e), car une note de bas de page est seulement censée *expliquer* une disposition, non la contredire – comme les États-Unis essayent de le faire apparaître. Les Communautés européennes ont examiné chacun des éléments du point e) dans leur première communication écrite⁴⁵³ et n'ayant vu aucune réponse émanant des États-Unis, elles présument qu'il est admis que ces éléments sont applicables à première vue au régime FSC.

Première et dernière phrases de la note de bas de page 59 relative au point e)

4.948 Il est important pour la thèse des États-Unis d'établir que la note de bas de page 59 n'explique pas le point e) mais en "restreint explicitement"⁴⁵⁴ la portée. C'est pour cette raison qu'ils mentionnent brièvement la dernière et la première phrases de la note 59 (dans cet ordre). La dernière phrase dispose que:

⁴⁵¹ Voir le paragraphe 80 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴⁵² Voir le rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *États-Unis - Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde* (WT/DS33/AB/R du 25 avril 1997) "... nous ne considérons pas que l'article 3:2 du *Mémoire d'accord* est censé encourager ni les groupes spéciaux ni l'Organe d'appel à "légiférer" en clarifiant les dispositions existantes de l'*Accord sur l'OMC* hors du contexte de règlement d'un différend particulier".

⁴⁵³ Paragraphes 157 à 162 de la première communication écrite des Communautés européennes.

⁴⁵⁴ Paragraphe 66 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

"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 recouvrés."

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 dérogation, subordonnée aux exportations, aux règles de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence que contient le régime FSC peut et doit être considérée comme une subvention à l'exportation.

4.957 Les États-Unis allèguent que cette phrase "renforce" le "caractère restrictif de la note de bas de page 59". Les Communautés européennes considèrent que l'explication que les États-Unis donnent de la signification de cette note ne correspond à aucune "restriction" de la portée du point e). Au contraire.

4.958 Les États-Unis considèrent que la deuxième phrase:

"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 États-Unis décrivent exactement ce que font les règles de fixation administrative des prix du régime FSC.

4.960 Les États-Unis cherchent à parvenir à la notion à laquelle ils tiennent de "règle de droit déterminante" par le raisonnement suivant:

"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*."⁴⁵⁶

4.961 C'est là un autre exemple de fausse logique.

4.962 Ce raisonnement confond des notions très différentes. Les notions de *revenus de source étrangère* et de *revenus provenant de transactions à l'exportation* sont des notions différentes et ne peuvent pas être utilisées indifféremment comme les États-Unis le font ici ainsi que dans de nombreuses autres parties de leur communication. Il est possible que les revenus provenant de transactions à l'exportation soient en de nombreux cas des revenus de source étrangère. Dans d'autres cas, pourtant, ce seront des revenus de source nationale. Il se peut aussi qu'une partie des revenus de source étrangère d'une entité proviennent d'activités à l'exportation. Il y a, toutefois, de nombreuses autres sources de revenus de source étrangère (par exemple, la fabrication à l'étranger). Les deux notions n'ont simplement pas le même contenu.

4.963 Le fait que des revenus de source étrangère puissent être traités différemment des revenus de source nationale n'implique pas que les revenus provenant d'activités d'exportation puissent être baptisés dans tous les cas revenus de source étrangère et exonérés d'impôt. C'est effectivement ce que font les États-Unis en assimilant les revenus provenant de transactions à l'exportation aux revenus de source étrangère. S'il en était ainsi, la voie serait largement ouverte à des subventions à l'exportation par le biais de la fiscalité, comme les Communautés européennes l'ont montré avec leur question n° 8 discutée précédemment.

4.964 La véritable explication de la deuxième phrase de la note de bas de page 59 est qu'il existe de par le monde une multiplicité d'autorités fiscales et que certains taux d'imposition sont plus faibles que d'autres. En fait, c'est principalement pour cette raison qu'il existe des règles de fixation des prix

⁴⁵⁵ Paragraphe 67 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁴⁵⁶ Paragraphe 68 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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 libres de ne pas imposer les revenus de source étrangère. Il va sans dire que les Membres de l'OMC sont libres de le faire, tout comme ils sont libres de n'imposer aucun revenu du tout, sous réserve qu'ils n'accordent pas d'exonérations qui donnent lieu à des subventions à l'exportation.

4.965 La vérité est que la deuxième phrase de la note de bas de page 59 *élargit* la prohibition inscrite au point e) en indiquant clairement que l'autorisation d'édicter des règles fixant des prix autres que ceux qui s'établiraient dans des conditions de libre concurrence peut être considérée comme une subvention à l'exportation.

4.966 Les États-Unis admettent sans détour que les règles spéciales de fixation administrative des prix du régime FSC ne répartissent pas correctement les bénéfices entre les personnes en jeu (la FSC et son fournisseur apparenté), mais allèguent que tel n'est pas leur but et qu'ils ne se réfèrent pas au type de règles énoncées à l'article 482 du Code des impôts ou dans les Principes de l'OCDE, mais à la répartition des revenus entre fonctions économiques. Selon les États-Unis, la FSC et son fournisseur apparenté ne devraient pas être considérés comme des entités distinctes⁴⁵⁷ et le fait d'imputer à la FSC tous les "revenus imputables à des fonctions de distribution" n'est qu'un moyen commode de tirer parti d'un prétendu droit existant dans le cadre de l'OMC.

4.967 Toutefois, il ressort clairement du libellé de la deuxième phrase de la note de bas de page 59 que cette phrase renvoie au 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, doivent être *les prix qui seraient pratiqués entre des personnes indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence*. Il n'y a nulle part de référence à la répartition des revenus entre "processus économiques". La phrase en question fait référence à la répartition des revenus entre personnes.

4.968 Ainsi, la règle des "conditions de libre concurrence" a été inscrite dans la note de bas de page 59 pour approcher d'aussi près que possible les conditions qui auraient prévalu en l'absence de la relation privilégiée entre acheteur et vendeur. Comme on l'a indiqué plus haut, toutefois, les États-Unis demandent au Groupe spécial de ne pas considérer la FSC et son fournisseur apparenté comme distincts. De fait, la seule chose que fasse la législation FSC est de créer une répartition fictive des revenus (sur la base de critères fondés sur des formules prédéterminées) indépendamment des processus effectivement réalisés par une FSC. Cette législation est donc incompatible avec la deuxième phrase de la note 59 et constitue, par conséquent, une subvention à l'exportation prohibée en vertu du point e) et de l'article 3.1 a).

Troisième phrase de la note de bas de page 59 et arguments de minimis

4.969 Venons-en maintenant à la troisième phrase de la note de bas de page 59. Les États-Unis ne citent pas cette phrase comme restreignant la portée du point e), mais s'efforcent au contraire d'en faire un obstacle pour les Communautés européennes du point de vue de la charge de la preuve, exigeant que les Communautés européennes prouvent que les subventions FSC donnent lieu à une économie d'impôts "notable".

4.970 Les Communautés européennes ont déjà longuement présenté leur point de vue quant à la troisième phrase de la note 59 dans leur deuxième communication écrite et seront brèves ici. La troisième phrase de la note réfère seulement au droit d'appeler l'attention sur de telles pratiques et le

⁴⁵⁷ Paragraphe 109 de la première communication écrite des États-Unis.

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 administrative des prix applicables aux FSC enfreignent le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 et se traduisent par une économie "notable" d'impôts sur les revenus provenant d'activités qui se déroulent à l'intérieur du territoire des États-Unis.

Rejeter ou renvoyer?

4.977 En ce qui concerne la première question, le seul point sur lequel les États-Unis insisteront ici est que cette affaire fait intervenir des dispositions fiscales compliquées qui sont, à leur tour, liées à des considérations structurelles sous-jacentes au système fiscal des États-Unis. Toute décision en l'espèce aura probablement des répercussions de grande envergure, non seulement pour le système fiscal des États-Unis mais aussi pour les systèmes fiscaux de la plupart, sinon de la totalité, des Membres de l'OMC. En raison de ces caractéristiques, il est plus important de satisfaire aux prescriptions en matière de procédure et de preuve que cela n'aurait pu être le cas dans une affaire plus typique.

4.978 L'importance qu'il y a à définir clairement les vraies questions et à y arriver, comme l'importance de présenter des éléments de preuve solides, pertinents, est encore soulignée par la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Cette disposition unique en son genre rappelle spécifiquement aux États Membres que les différends ayant trait à des questions fiscales techniques relatives à la fixation de prix de cession devraient d'abord être examinés par des voies bilatérales ou dans une instance multilatérale spécialisée dans l'examen de telles questions. Outre qu'il faudrait en l'espèce respecter une telle prescription, son existence même souligne combien il importe que les questions factuelles et juridiques soient correctement énoncées, bien présentées et étayées par des éléments de preuve pertinents, crédibles.

4.979 Les Communautés européennes, toutefois, ont choisi de ne pas prendre cette voie. Elles ont préféré s'efforcer d'introduire dans la présente procédure les règles d'une telle instance spécialisée dans l'examen des questions fiscales – l'OCDE. L'ironie veut que la lettre citée par les Communautés européennes comme devant montrer pourquoi il est approprié de recourir en l'espèce aux Principes de l'OCDE – une lettre adressée en 1979 par le Conseil général du Bureau du Représentant des États-Unis pour les questions commerciales internationales – contredise, en fait, cette affirmation. Voir la pièce n° 28 des Communautés européennes. Cette lettre, qui a été envoyée alors que les négociations du Tokyo Round étaient en cours, recense les difficultés associées à l'élaboration de règles visant les pratiques qui s'écartent des conditions de libre concurrence et pourraient constituer des subventions à l'exportation. Elle note la nécessité de disposer de règles détaillées en ce domaine et indique que la Liste exemplative de subventions à l'exportation devrait être modifiée pour inclure une note interprétative disposant qu'il est possible de recourir aux Principes de l'OCDE pour interpréter le point e). De toute évidence, aucune note de ce genre n'a jamais été incorporée à la Liste exemplative. Contrairement à l'article 3 de l'Accord sur l'application des mesures sanitaires et phytosanitaires, à l'article 2 de l'Accord sur les obstacles techniques au commerce, ou même au point k) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, le point e) et la note de bas de page 59 n'incorporent pas par référence des règles internationales extérieures, mais demandent aux Membres de recourir aux mécanismes internationaux qui s'occupent de questions ayant trait à la fixation des prix de cession avant d'envisager le règlement d'un différend par l'OMC.

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 doive 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. Voir la pièce n°26 des États-Unis, page 34.

4.1001 Un examen de l'ensemble du document de l'OCDE renforce l'opinion selon laquelle les listes de dépenses fiscales ne constituent pas une base fiable lorsqu'il s'agit de recenser les "recettes abandonnées" au sens de l'Accord SMC. Une remarque d'importance majeure formulée dès les premières pages du rapport de l'OCDE est que "les pratiques diffèrent considérablement d'un pays à l'autre en matière de présentation des comptes de dépenses fiscales". Pièce n° 26 des États-Unis, page 9. Une autre remarque d'importance majeure que l'on trouve dans le rapport est que, même si l'on prend en compte les diverses définitions nationales de la "dépense fiscale", "classer les dispositions fiscales réglementaires comme relevant soit de la norme soit de l'exception demeure difficile". Pièce n° 26 des États-Unis, page 10.

4.1002 Plus fondamental, cependant, est le fait que l'Accord SMC, lorsqu'il est interprété à la lumière de la Décision du Conseil, prévoit que les pays peuvent imposer les revenus de source étrangère mais ne sont pas tenus de le faire. Par conséquent, le fait qu'un pays choisisse d'inscrire les conséquences de l'exercice de ce choix autorisé par l'OMC comme "dépense fiscale" ne transforme pas l'exercice de ce choix en une subvention prohibée.

4.1003 En résumé, les Communautés européennes sont simplement dans l'erreur lorsqu'elles soutiennent que la Décision du Conseil de 1981 n'a aucune pertinence pour le cas d'espèce et que l'article premier de l'Accord SMC n'incorpore pas le principe selon lequel les Membres sont libres de s'abstenir d'imposer les revenus de source étrangère sans enfreindre les règles de l'OMC en matière de subventions. Il ne peut simplement pas être correct d'affirmer aujourd'hui que la prémisse centrale de la Décision du Conseil a été vidée de son sens par l'Accord SMC en l'absence d'un énoncé dans le texte indiquant que telle était l'intention délibérée des rédacteurs.

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 e) de la Liste exemplative et la note de bas de page 59. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leurs communications antérieures, le point e) interprète les dispositions générales de l'article premier et de l'article 3.1 a), et la note de bas de page 59 vient encore restreindre le champ d'application du point e).

4.1005 Le libellé de la note de bas de page 59 relatif à la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence serait largement privé de sens si le Groupe spécial devait conclure que l'Accord SMC exige que les revenus de source étrangère soient imposés dans la même mesure que les revenus de source nationale. Dans le cadre d'une telle interprétation, le recours entre parties apparentées à un système de fixation des prix qui ne soit pas conforme au principe de la libre concurrence ne se traduirait par aucune économie d'impôt, puisque tous les revenus seraient imposés, quelle que soit la mesure dans laquelle ils seraient imputés à l'entité étrangère. Ainsi, le libellé de la note 59 prévoyant la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence n'est pertinent que si les Membres de l'OMC peuvent traiter la partie étrangère des revenus provenant de transactions à l'exportation de manière différente ou plus favorable que les revenus de source nationale provenant des mêmes transactions. Ce résultat est confirmé lorsque l'on prend en considération la Décision du Conseil de 1981, cette décision faisant aussi partie du contexte de l'article 3.1 a), du point e) et de la note de bas de page 59.

4.1006 Les arguments présentés dans la deuxième communication des Communautés européennes en ce qui concerne la note de bas de page 59 sont dénués de fondement. Premièrement, les Communautés européennes indiquent, au paragraphe 127, qu'une note de bas de page peut "expliquer" une disposition mais ne peut la "contredire". Les Communautés européennes ne citent aucun texte à l'appui de cette proposition, et les États-Unis ne sont même pas sûrs de ce que les Communautés européennes veulent dire. De l'avis des États-Unis, quel que soit le verbe que l'on utilise, la note 59 affecte le sens du point e). À cet égard, les États-Unis font aussi observer qu'il y a d'autres cas dans l'Accord SMC dans lesquels les notes de bas de page modifient la signification du texte. Un exemple évident est la note de bas de page 5 qui, comme cela a été exposé dans des communications antérieures des États-Unis, dispose qu'une mesure ne peut constituer une subvention prohibée en vertu de l'article 3.1 b) si elle est désignée dans la Liste exemplative comme ne constituant pas une subvention à l'exportation. De toute évidence, la note 5 modifie la portée de l'article 3.1 b).

4.1007 Un autre exemple est la note de bas de page 15, qui semble disposer que la présomption réfragable de préjudice grave en cas de subventions dépassant 5 pour cent *ad valorem* ne s'applique pas dans le cas d'aéronefs civils, nonobstant le texte de l'article 6.1 a). Les Communautés européennes soutiennent-elles sérieusement que l'article 6.1 a) s'applique aux aéronefs civils parce que la note 15 ne peut pas, pour reprendre les termes des Communautés européennes, "contredire" l'article 6.1 a)? Si tel est le cas, les autorités des États-Unis attacheront un intérêt *extrême* à être informées de cette nouvelle interprétation donnée par les Communautés européennes à l'Accord SMC et du fait que les Communautés européennes estiment désormais que la présomption réfragable prévue à l'article 6.1 a) est applicable aux subventions en faveur de l'Airbus.

4.1008 Les Communautés européennes citent aussi la lettre de M. Rivers à propos de la note de bas de page 59. Les États-Unis sont reconnaissants aux Communautés européennes d'avoir précisément présenté cette pièce, parce qu'elle éclaire plusieurs choses. Premièrement, en expliquant la nécessité

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 n'entendaient pas que les règles de l'OCDE seraient déterminantes aux fins de l'application du principe de la libre concurrence dans ce qui est maintenant la note de bas de page 59.

4.1010 Les Communautés européennes s'efforcent aussi de minimiser l'importance de la note 59 en mentionnant la suppression, dans cette note, de deux références transitoires à la législation DISC contenues dans une disposition qui l'a précédée, la note 2 de l'annexe du Code des subventions issu du Tokyo Round. Bien que les Communautés européennes aient précédemment reconnu que le point e) n'avait pas fait l'objet de négociations pendant le Cycle d'Uruguay, elles allèguent, au paragraphe 51 de leur deuxième communication, que la suppression de ces dispositions transitoires "indique une intention de ne pas continuer à exempter les régimes DISC/FSC". Cette affirmation est totalement dénuée de sens. Les dispositions transitoires mentionnées ont été supprimées parce que le différend relatif au régime DISC avait été résolu et le régime DISC lui-même supprimé. En particulier, le paragraphe supprimé de la note 2 renvoyant à des "mesures incompatibles avec les dispositions du point e)" ne pouvait pas être une référence aux régimes "DISC/FSC", comme l'allèguent les Communautés européennes, parce que le régime FSC n'existait même pas lorsque le paragraphe a été rédigé et est entré en vigueur.

4.1011 Enfin, les Communautés européennes continuent de soutenir que la Liste exemplative n'énonce pas de critères permettant de déterminer ce qui est et ce qui n'est pas une subvention à l'exportation. De l'avis des États-Unis, la Liste exemplative, lue conjointement avec la note de bas de page 5 et le libellé qui suit l'expression "y compris" dans l'article 3.1 a), dénote l'intention de la part des rédacteurs de donner une orientation quant à la manière dont les Membres pouvaient structurer leurs programmes d'aide d'une manière acceptable sans enfreindre les règles de l'OMC relatives aux subventions. Plutôt que de répéter leurs arguments, les États-Unis prient simplement le Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 74 à 80 de leur deuxième communication écrite.

Résumé

4.1012 En résumé, selon les États-Unis, que l'on parte des dispositions spécifiques de l'article 3.1 a), du point e) et de la note de bas de page 59, ou des dispositions générales de l'article premier, la conclusion est la même – les Membres peuvent exonérer d'impôt les revenus de source étrangère sans enfreindre les prohibitions en matière de subventions inscrites dans l'Accord SMC. Par conséquent, l'exonération d'impôt en faveur des FSC n'est pas en elle-même une subvention ou une subvention à l'exportation. Dès lors que le Groupe spécial parvient à cette conclusion, il doit s'employer à résoudre des questions qui sont toutes des questions de mise en œuvre; à savoir, si le régime FSC exonère légitimement de l'impôt des revenus de source étrangère.

Processus économiques "qui se déroulent à l'étranger"

4.1013 La première question de mise en œuvre que le Groupe spécial doit examiner est celle de savoir si les activités économiques que le régime FSC exonère d'impôt se déroulent à l'étranger, par opposition au territoire national. Dans leur deuxième communication, les Communautés européennes ont présenté trois arguments.

4.1014 Premièrement, elles font valoir que les FSC implantées sur certains territoires des États-Unis ne sont pas "étrangères" alors même que ces territoires ne font pas partie du territoire métropolitain des États-Unis, se situent hors du territoire douanier des États-Unis et échappent au système fiscal des États-Unis. Selon les Communautés européennes, "le terme "étranger" doit avoir un sens objectif".⁴⁵⁹ Les États-Unis ont déjà répondu à cet argument particulier, et notent seulement ici que le terme "territoire" est largement utilisé tout au long du GATT pour désigner le "territoire douanier", et que la notion de "territoire douanier" était précisément la notion préconisée par les défenseurs européens dans les affaires *Législations fiscales*, lorsqu'ils ont proposé ce qui est devenu la Décision du Conseil de 1981. Les États-Unis ne peuvent comprendre – pas plus que les Communautés européennes n'ont expliqué – comment cette notion a perdu son "objectivité" depuis l'époque où les États membres des Communautés européennes l'ont proposée pour la première fois.

4.1015 Une décision défavorable aux États-Unis sur cette question particulière invaliderait le régime FSC seulement dans la mesure où les FSC sont implantées sur des territoires des États-Unis. Toutefois, comme de nombreuses FSC ne sont pas implantées sur des territoires des États-Unis, cela ne dégagerait pas le Groupe spécial de son obligation d'examiner les autres questions soulevées par les parties.

4.1016 Un deuxième argument des Communautés européennes est que, parce qu'une FSC peut sous-traiter des activités à son fournisseur national apparenté, cela veut dire que ces activités sont menées aux États-Unis. Ici, il semble y avoir accord entre les Communautés européennes et les États-Unis pour reconnaître que le "caractère étranger" d'une activité est déterminé par l'endroit dans lequel cette activité se déroule. Toutefois, les Communautés européennes affirment, sans fournir aucun élément de preuve à l'appui, que le fait que les activités peuvent être sous-traitées signifie que ces activités se déroulent aux États-Unis. Une fois encore, l'affirmation des Communautés européennes est totalement dénuée de fondement. Le simple fait qu'une FSC puisse sous-traiter une activité à sa société mère - ou à un agent indépendant, d'ailleurs - ne signifie pas que l'activité se déroule aux États-Unis.

4.1017 À cet égard, dans leur question n° 29, les États-Unis ont demandé aux Communautés européennes d'indiquer les éléments précis de leur première communication et de toutes communications présentées par elles pendant la première réunion du Groupe spécial qui contiennent des éléments de preuve venant à l'appui de l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle les processus économiques imputés à une FSC prennent place aux États-Unis. Les États-Unis invitent le Groupe spécial à étudier de près la réponse donnée par les Communautés européennes à cette question. À leur avis, par cette réponse, les Communautés européennes ont admis qu'elles n'ont présenté au Groupe spécial *aucun* élément de preuve venant à l'appui de leur affirmation selon laquelle le régime FSC exonère en fait de l'impôt des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent aux États-Unis. C'est là une question sur laquelle les États-Unis reviendront lorsqu'ils examineront les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

4.1018 Un troisième argument, que les Communautés européennes présentent pour la première fois dans leur deuxième communication, est que les règles relatives aux FSC dérogeraient aux règles

⁴⁵⁹ Deuxième communication des Communautés européennes, paragraphe 94.

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-Unis l'ont expliqué précédemment, l'économie totale d'impôt générée par le régime FSC est de 0,93 pour cent *ad valorem*. Comme une partie de cette économie d'impôt correspond à l'exonération fiscale en faveur des revenus de source étrangère – revenus qui peuvent légitimement être exonérés en vertu de l'Accord SMC – l'économie d'impôts attribuable à l'exonération des revenus de source nationale, s'il y en a une, doit correspondre à un chiffre assez faible. Tandis que les Communautés européennes ne semblent pas contester le fait que l'économie d'impôts attribuable à l'exonération des revenus de source nationale est inférieure à 0,93 pour cent, elles n'ont présenté au Groupe spécial aucun élément de preuve établissant ce qu'est le chiffre pertinent, nonobstant le fait qu'en tant que plaignantes en l'espèce, les Communautés européennes doivent s'acquitter de la charge de la preuve.

4.1025 Ainsi, les seuls éléments de preuve empiriques présentés au Groupe spécial qui soient à prendre en considération à propos de cette question sont le chiffre de 0,93 pour cent lui-même et la pièce n° 21 des États-Unis. De l'avis des États-Unis, le chiffre de 0,93 pour cent à lui seul représente une économie d'impôts qui n'est pas "notable" au sens de la note de bas de page 59, parce qu'il est inférieur à celui de 1 pour cent prévu par la règle *de minimis* utilisée dans l'Accord SMC aux fins des droits compensateurs. À cet égard, les États-Unis ne font pas valoir, comme cela est allégué par les Communautés européennes, qu'il y a une norme *de minimis* générale applicable à toutes les subventions à l'exportation potentielles. Bien plutôt, les États-Unis font valoir que: 1) dans le cas des mesures relatives à l'impôt sur le revenu, le libellé de la note de bas de page 59 prescrit le critère de l'"économie notable d'impôts" pour ce qui est de la fixation des prix de cession; et 2) une économie d'impôts qui est *de minimis* aux fins de l'imposition de droits compensateurs ne peut pas être considérée comme "notable". Une fois encore, il est important de garder à l'esprit que l'économie d'impôts, s'il y en a une, attribuable aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC est inférieure à 0,93 pour cent.

4.1026 En ce qui concerne la pièce n° 21 des États-Unis, les renseignements qui y sont contenus ne permettent pas le calcul estimatif d'une quelconque économie induite d'impôts attribuable aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC. En revanche, la pièce n° 21 des États-Unis montre bien que pour les entreprises soumises à l'enquête, il y avait, globalement, plus d'activité économique à l'étranger qu'il n'était requis pour justifier l'exonération fiscale d'environ 15 pour cent prévue par le régime FSC. Cela permet de penser que même si certains revenus de source nationale sont inclus dans les revenus de FSC exonérés du fait des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, le montant de l'éventuelle économie d'impôts a toute chance d'être minuscule globalement, et que même en faisant un gros effort d'imagination, on ne peut pas le considérer comme "notable".

Pratiques administratives ou autres

4.1027 Si le Groupe spécial choisit d'examiner dans un ordre différent les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, la première question qu'il doit résoudre est celle de savoir si l'Accord SMC interdit à un Membre de recourir tant soit peu à des règles visant un but de commodité administrative, telles que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

4.1028 De l'avis des États-Unis, la note de bas de page 59 envisage expressément que les Membres puissent recourir à des "pratiques administratives ou autres". Même si ces pratiques contreviennent au principe de la libre concurrence, elles sont acceptables si elles ne se traduisent pas par une "économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation". Ainsi, la note 59 envisage que les Membres puissent recourir à des pratiques d'imputation des revenus qui visent à parvenir à des

résultats globalement peu différents de ceux qui résulteraient de l'application du principe de la libre concurrence.

Résultats de l'application du principe de la libre concurrence

4.1029 À supposer que les règles visant un but de commodité administrative, telles que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, soient autorisées par l'Accord SMC, le Groupe spécial doit déterminer si les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC aboutissent à des résultats qui, globalement, soient compatibles avec le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59. Cette question ramène le débat sur la première faiblesse dénoncée dans la manière dont les Communautés européennes présentent leur cause. En portant ses allégations fondées sur le principe de la libre concurrence relatives aux règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC devant le Groupe spécial, plutôt que devant un organisme international doté de règles plus développées en matière de fixation des prix de cession, les Communautés européennes ont été contraintes de recourir à des textes extrinsèques pour s'acquitter de la charge de la preuve qui leur incombe. Plus précisément, les Communautés européennes ont fait valoir que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC violent le principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 parce qu'elles sont, affirment-elles, incompatibles avec les Principes de l'OCDE et l'article 482 du Code des impôts des États-Unis. Rien, toutefois, dans l'Accord SMC ne permet de penser que ces règles soient applicables, ou même pertinentes.

4.1030 Les Communautés européennes n'ont pas présenté une interprétation appropriée de l'expression "conditions de libre concurrence" au sens où cette expression est employée dans la note 59. De fait, les Communautés européennes ont été incapables d'indiquer ce que le principe de la libre concurrence visé à la note 59 veut dire, la fourchette de valeurs qu'elles considèrent comme compatible avec l'application de ce principe et la fourchette de valeurs qu'elles considéreraient comme n'étant pas compatible avec l'application de ce principe. Il semble que l'on devrait exiger à tout le moins des Communautés européennes qu'elles identifient les limites du principe de la libre concurrence avant que l'on puisse dire qu'elles se sont acquittées de la charge qui consiste à prouver que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC aboutissent de quelque manière à des résultats qui sont contraires à ces principes.

4.1031 Hormis le fait qu'elles appellent l'attention sur les Principes de l'OCDE et sur l'article 482, les Communautés européennes font seulement valoir que les règles relatives aux FSC enfreignent le principe de la libre concurrence parce qu'elles se traduisent par l'imputation aux FSC d'un volume de revenus plus important que leurs propres activités directes ne le justifieraient. Selon les Communautés européennes, si les FSC ne s'acquittent pas elles-mêmes de fonctions économiques proportionnelles à leur part des revenus tirés des transactions à l'exportation visées, les règles de fixation administrative des prix enfreignent nécessairement le principe de la libre concurrence.

4.1032 La comparaison entité par entité présentée par les Communautés européennes pourrait être valable dans d'autres contextes, mais elle ne l'est pas en ce qui concerne les FSC. Le régime FSC a été spécifiquement élaboré pour être conforme à la Décision du Conseil de 1981. L'objet de la législation FSC est de créer un mécanisme permettant de séparer comme il convient l'aspect étranger des transactions à l'exportation, essentiellement les fonctions de vente et de distribution, de l'aspect national, qui est largement la fabrication.

4.1033 Les règles de fixation administrative des prix permettent une exonération limitée en faveur des revenus qui sont imputables aux activités se déroulant à l'étranger. Comme la FSC a l'obligation de se charger des fonctions de distribution et d'en prendre le coût à sa charge, peu importe que ce soit la FSC, son fournisseur apparenté ou une tierce partie qui s'en acquitte. Si une FSC a recours aux règles de fixation administrative des prix, elle doit toujours être la partie sous-traitant les services en

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 de preuve montrant que les règles de fixation administrative des prix permettent une économie d'impôts - pour ne rien dire d'une économie "notable" d'impôts – sur les revenus de source nationale gagnés dans des transactions à l'exportation. Bien au contraire, elles ont fait valoir que le régime FSC ne permet pas une exonération d'impôt légitime au profit des revenus de source nationale parce que a) les FSC peuvent sous-traiter leurs fonctions de vente et de distribution à leurs fournisseurs apparentés aux États-Unis, et b) les FSC peuvent être constituées en sociétés aux îles Vierges. Pour les raisons qui ont été exposées précédemment, aucun de ces deux arguments n'est fondé.

4.1036 Alors que les Communautés européennes n'ont avancé aucun élément de preuve montrant que le régime FSC se traduit par quelque économie d'impôts que ce soit sur les revenus de source nationale, les États-Unis ont fourni au Groupe spécial dans leurs pièces n° 20 et n° 21, des données empiriques qui montrent que les règles de fixation administrative des prix relatives aux FSC se traduisent par un résultat global compatible avec le principe de la libre concurrence et avec le principe selon lequel les pays ne doivent pas nécessairement imposer des revenus gagnés en dehors de leurs frontières territoriales. Plus précisément, les études économiques présentées dans la pièce n° 20 montrent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC reflètent une répartition appropriée des revenus entre la FSC, qui se charge de toutes les activités de vente et de distribution ou paye pour que quelqu'un d'autre s'en charge, et la société mère, qui est responsable des activités de production. L'enquête examinée dans la pièce n° 21 montre qu'un échantillon des plus grosses sociétés exportatrices des États-Unis qui ont recours au régime FSC sont exonérées d'impôt pour un pourcentage de leurs revenus globalement proportionnel au niveau des activités économiques que comportent leurs transactions au titre du régime FSC qui se déroulent hors du territoire des États-Unis.

4.1037 Comme les travaux préparatoires de la législation FSC l'indiquent clairement, le régime FSC a été conçu par le Congrès spécifiquement pour se conformer aux principes de la Décision du Conseil de 1981. Comme ni le régime FSC en général, ni les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC en particulier n'ont été conçus pour favoriser des industries ou des produits spécifiques, les règles de fixation des prix ne pouvaient pas correspondre exactement à la manière dont tel ou tel produit spécifique pouvait être vendu, ou telle ou telle industrie spécifique pouvait opérer. Par ailleurs, toute règle applicable à toutes les FSC mais conçue en fonction des opérations d'une industrie ou d'un produit spécifique aurait été inéquitable et rigide à un degré inacceptable.

4.1038 En conséquence, à l'article 924 d) et e) du Code des impôts, le Congrès a donné le choix entre des solutions qui permettent à chaque FSC d'adapter aux conditions propres de leur industrie ou de leur marché particuliers les critères en fonction desquels les processus économiques seront considérés ou non comme se déroulant à l'étranger. Les prescriptions de l'article 924 d) et e) assurent que les FSC s'acquittent au moins de certaines des principales fonctions de vente et de distribution hors

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 étrangère provenant de transactions à l'exportation, ou les imposent à un taux plus faible, et que le régime FSC s'efforce simplement d'assurer un traitement semblable.

4.1052 Les Communautés européennes rejettent "la suggestion des États-Unis selon laquelle l'un quelconque de leurs États membres exonérerait les revenus provenant de paradis fiscaux, comme la Barbade et les îles Vierges américaines". Il suffit pourtant de connaître tant soit peu les systèmes fiscaux européens pour savoir que cette affirmation est inexacte. Dans plusieurs États membres des Communautés européennes, il est possible d'obtenir une exonération d'impôts sur les revenus provenant de divers paradis fiscaux, y compris la Barbade. Par exemple, l'Allemagne inclut spécifiquement la Barbade sur une liste de pays en développement en provenance desquels certains revenus sous forme de dividendes peuvent prétendre à une exonération d'impôt en Allemagne. Pièce n° 27 des États-Unis. Toujours en ce qui concerne la Barbade, les bénéfices de succursales étrangères de sociétés néerlandaises et belges pourraient prétendre à obtenir une exonération (dans le cas des Pays-Bas) ou un taux d'imposition notablement réduit (dans le cas de la Belgique). Ces exemples ne donnent qu'une faible idée des possibilités connues, dans le monde entier, des autorités fiscales et des spécialistes de stratégie fiscale pour permettre de réduire les impôts acquittés par les entreprises européennes en recourant à des transactions menées dans des paradis fiscaux.

4.1053 Les Communautés européennes refusent même d'admettre un fait prouvé - à savoir qu'il y a des pays qui n'imposent pas les revenus de source étrangère des sociétés. Au nombre des pays des Communautés européennes qui exonèrent partiellement les revenus de source étrangère, on peut citer la Belgique, la France, les Pays-Bas et l'Allemagne (par convention). Un nombre encore plus élevé de pays des Communautés européennes appliquent une formule d'exonération pour participation, en vertu de laquelle les revenus de filiales étrangères sont rapatriés auprès de la société mère nationale en franchise d'impôt. Contrairement à ce qu'affirment les Communautés européennes dans leur annexe 2, les États-Unis estiment que, nonobstant les règles antifraude, les États membres des Communautés européennes qui octroient des exonérations pour participation autorisent généralement le rapatriement en franchise d'impôt des revenus provenant de ventes de filiales étrangères (même, dans certains cas, lorsque ces revenus sont imposés à l'étranger à un taux plus faible ou n'y sont en fait pas imposés du tout).

4.1054 Les Communautés européennes soutiennent qu'une exonération d'impôt portant sur les revenus de source étrangère ne se traduit pas nécessairement par un avantage pour les exportateurs des Communautés européennes. Les Communautés européennes impliquent par là que le fait d'accorder un crédit d'impôt pour impôt payé à l'étranger est l'équivalent de l'octroi d'une exonération. Toutefois, les deux méthodes ne sont pas équivalentes. Un crédit pour impôt étranger réduit l'impôt national exigible du montant de l'impôt étranger ouvrant droit au crédit. En revanche, une exonération supprime l'impôt national sur les revenus exonérés, souvent sans considération de l'ampleur de l'impôt étranger qui frappe les revenus. Comme le taux d'imposition peut être différent dans le pays étranger, un système d'exonération ne vise pas seulement à empêcher la double imposition, et les dispositions

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 Les Communautés européennes ont toujours compris le membre de phrase "des recettes ... normalement exigibles sont abandonnées" comme signifiant qu'il n'y a contribution financière, donc subvention, que si l'exonération ou l'exclusion de l'impôt n'est pas fondée sur des critères neutres et objectifs, c'est-à-dire si l'exonération ou l'exclusion est spéciale ou sert une fonction de programmation.⁴⁶⁰ Comme les Communautés européennes l'ont expliqué, cela correspond à la fois à la pratique des Communautés européennes et à celle des États-Unis dans les affaires relatives à des droits compensateurs.^{461, 462}

4.1058 La contribution des États-Unis au rapport de l'OCDE sur les Dépenses fiscales fournit des critères permettant de déterminer les cas dans lesquels "des recettes normalement exigibles sont abandonnées" et, par conséquent, il y a une contribution financière découlant d'une mesure fiscale⁴⁶³, que les Communautés européennes sont disposées à adopter pour préciser leur manière de voir à

⁴⁶⁰ Voir les paragraphes 72 à 83 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes et 78 à 93 de la Déclaration orale des Communautés européennes à la deuxième réunion du Groupe spécial. Les Communautés européennes ont fait observer que les termes "spécial" et "fonction de programmation" sont ceux utilisés par les États-Unis dans leur contribution au rapport de l'OCDE sur les Dépenses fiscales, dans la pièce n° 25 des Communautés européennes.

⁴⁶¹ Voir le paragraphe 80 de la deuxième communication écrite des Communautés européennes et les paragraphes 91 à 93 de la Déclaration orale des Communautés européennes à la deuxième réunion du Groupe spécial faisant référence à la pièce n° 33 des Communautés européennes.

⁴⁶² Les paragraphes 4.1057 à 4.1064 reprennent la réponse des Communautés européennes à la question suivante du Groupe spécial: Les Communautés européennes ont indiqué, dans leur réponse à la question n° 5 des États-Unis, que "la position des Communautés européennes est simplement que rien dans l'Accord SMC n'interdit aux Membres de l'OMC de ne pas imposer les revenus de source étrangère s'ils le font sur une base générale". En expliquant la manière dont elles interprétaient l'expression "recettes ... normalement exigibles", les Communautés européennes ont indiqué aussi (paragraphe 78 de sa réfutation) que "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" (souligné dans l'original). Les Communautés européennes estiment-elles que l'exonération d'impôt de tous les revenus de source étrangère ne représenterait pas l'abandon de "recettes ... normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC? Veuillez indiquer de façon détaillée le fondement juridique de votre opinion.

⁴⁶³ Voir le chapitre III, pages 66 et 67 du document.

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 ressortent clairement de ses termes et de sa conception. Il est expressément limité aux revenus provenant de l'exportation de "biens destinés à l'exportation" des États-Unis et conçu pour promouvoir les exportations. Il est même expressément décrit par les États-Unis comme une "incitation fiscale pour les exportateurs des États-Unis", par exemple, dans le titre du document du Département du commerce figurant dans la pièce n° 3 des Communautés européennes.⁴⁶⁶

4.1062 D'autres interprétations de la phrase "des recettes ... normalement exigibles sont abandonnées" sont possibles, mais les Communautés européennes estiment que celle qu'elles proposent et que les États-Unis et les Communautés européennes utilisent dans leur pratique en matière de droits compensateurs est la plus raisonnable.

⁴⁶⁴ Voir le dernier paragraphe du chapitre III, à la page 67 du document.

⁴⁶⁵ Voir les paragraphes 53 à 55 de la déclaration orale des Communautés européennes à la première réunion du Groupe spécial, 65 à 70 de la deuxième communication des Communautés européennes et 55 à 60 de la déclaration orale des Communautés européennes à la deuxième réunion du Groupe spécial. Les termes "spécial" et "fonction de programmation" sont ceux employés par les États-Unis dans leur contribution au rapport de l'OCDE sur les Dépenses fiscales, communiqué dans la pièce n° 25 des Communautés européennes.

⁴⁶⁶ Les États-Unis décrivent le régime FSC comme un "programme" tout au long des rapports du Trésor dans les pièces n° 4 et n° 5 des Communautés européennes.

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 ou tel et tel secteur d'activité. En fait, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC et le point e) ne pourraient jamais s'appliquer.

4.1065 En conclusion, les Communautés européennes estiment que de toutes les propositions énoncées ci-dessus, celle qui correspond le mieux au sens et au but véritables de l'article 1.1 a) 1) ii) est l'approche donnée au début de la présente réponse.

4.1066 Les Communautés européennes notent tout d'abord que l'hypothèse qu'il est nécessaire de retenir pour régler la présente question n'est pas seulement que le Texte de conciliation de 1981 est pertinent pour ce qui est de l'Accord SMC, mais qu'il est pertinent en particulier pour ce qui est de l'article premier et de la définition d'une subvention. Les États-Unis ont soutenu qu'il est pertinent pour l'interprétation de la note de bas de page 59 relative au point e), dans la Liste exemplative relative à l'article 3.1, et cela ne le rend évidemment pas pertinent pour ce qui est de l'article premier.⁴⁶⁷

⁴⁶⁷ Les paragraphes 4.1066 à 4.1067 reprennent la réponse des Communautés européennes à la question suivante du Groupe spécial: La Décision du Conseil du GATT de 1981 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 *et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général*". À supposer – sans préjudice des vues des parties sur cette question – que le Texte de conciliation de 1981 soit pertinent pour l'interprétation de l'Accord SMC, veuillez présenter des observations sur l'importance éventuelle du libellé sur lequel l'attention est appelée quant à la notion de recettes "normalement exigibles" à l'article premier de l'Accord SMC.

4.1067 Toutefois, acceptant ladite hypothèse afin de répondre à la question, les Communautés européennes souhaitent faire observer que le membre de phrase "*ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général*" rappelle simplement que les activités qui se déroulent à l'étranger et les activités d'exportation sont des notions différentes et ne devraient pas être confondues. Dans le Texte de conciliation de 1981, l'objet du membre de phrase en question est de préciser que les pays (appliquant un système fiscal territorial) qui choisissent d'exonérer les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger n'accordent pas une exonération au titre des activités d'exportation qui serait prohibée en vertu de l'article XVI:4 du GATT, parce que les notions d'activités menées à l'étranger et d'activités d'exportation sont deux notions différentes, contrairement à ce que les États-Unis laissent entendre. Une exonération fiscale portant sur les revenus de source étrangère n'est pas prohibée parce qu'elle ne vise pas spécifiquement les activités d'exportation. De plus, les activités d'exportation ne se déroulent pas nécessairement à l'étranger. Bien que les deux positions découlent directement du Texte de conciliation de 1981 et respectent l'esprit des règles de l'OMC relatives aux subventions, les États-Unis s'efforcent d'extraire de la Décision de 1981 exactement le contraire; à savoir qu'une exonération relative spécifiquement aux activités d'exportation n'est pas prohibée, et que les activités d'exportation sont toujours menées à l'étranger, même lorsque les FSC ne s'acquittent d'à peu près aucune activité à l'étranger.

4.1068 La position des Communautés européennes telle qu'elle a été énoncée à la deuxième réunion du Groupe spécial est que, pour ne pas être prohibées en vertu de l'Accord SMC, les subventions doivent être conformes aux prescriptions énoncées à l'article 3.1 a) et b) de l'Accord SMC. Les exonérations d'impôt ne donnent lieu à des subventions prohibées que lorsqu'elles sont subordonnées, *en droit* ou *en fait*, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions (cumulativement ou alternativement) aux exportations ou à la teneur en produits nationaux. La différenciation entre types de revenus (dividendes, redevances, intérêts, etc.) est acceptable aussi longtemps qu'elle n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation ou à la teneur en produits d'origine nationale. Les Communautés européennes ne peuvent conjecturer sur ce à quoi ressemblerait le système fiscal des États-Unis si la totalité, ou une partie, des modifications ci-dessus lui étaient apportées. Elles notent toutefois que le régime FSC ne pourrait simplement pas être offert à des entités comme celles qui sont décrites dans la question, à moins de perdre toute signification, considérant que le régime FSC est construit dans sa totalité autour de la notion de "biens destinés à l'exportation".⁴⁶⁸

4.1069 Les Communautés européennes ont expliqué leur position générale quant au sens de l'expression "normalement exigibles". Pour déterminer s'il y a abandon de recettes "normalement exigibles", la base à retenir n'est pas ce que les pays ont prétendument le droit de faire en vertu des règles de l'OMC, mais ce qu'ils ont choisi de faire.⁴⁶⁹

4.1070 Pour le cas où le Groupe spécial trouverait de l'intérêt à une explication plus détaillée de la manière dont, dans le cadre du régime FSC, des "recettes normalement exigibles sont abandonnées", les Communautés européennes illustreront leur position en exposant de manière plus détaillée les exonérations et dérogations applicables aux FSC. À cette fin, les Communautés européennes

⁴⁶⁸ Le paragraphe 4.1068 reprend la réponse des Communautés européennes à la question suivante du Groupe spécial: Étant donné le point de vue des Communautés européennes quant à l'absence de compatibilité du régime FSC avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, ce point de vue serait-il modifié si le régime FSC était aussi offert aux entités: a) engagées dans l'importation de marchandises aux États-Unis; b) opérant à l'étranger dans le cadre d'activités économiques autres que l'exportation des États-Unis ou l'importation aux États-Unis; c) ayant ces deux types d'activités?

⁴⁶⁹ Les paragraphes 4.1069 à 4.1082 reprennent la réponse des Communautés européennes à la question suivante du Groupe spécial: Veuillez donner une explication complémentaire de ce que sont, selon vous, les critères à appliquer pour déterminer si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

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 applicable aux États-Unis dans ces cas (c'est-à-dire, qui serait applicable s'il n'y avait pas d'exception spéciale applicable aux FSC) est que, chaque fois qu'une société étrangère tire des revenus d'une cession de stocks hors des États-Unis par l'intermédiaire d'un bureau ou d'un établissement commercial fixe sans que cette société étrangère ait participé matériellement à la transaction, ces revenus sont imposés aux États-Unis et cela quel que soit le lieu où les activités du bureau ou de l'établissement commercial fixe se déroulent.

4.1077 Deuxièmement, l'exception tirée des règles de la sous-partie F.⁴⁷³ La société d'exportation étrangère dans cette comparaison relèverait de la définition de la "société étrangère contrôlée" figurant à l'article 957 a) du Code des impôts, et ses gains constitueraient "les revenus provenant des ventes des sociétés installées à l'étranger" tels qu'ils sont définis à l'article 954 d) du Code des impôts, qui doivent être inclus dans les revenus imposables de la société mère américaine en tant que dividendes implicites au sens de l'article 951 a) du Code des impôts. Cela veut dire que l'avantage consistant à être imposé au taux nul ou presque nul dans le pays de constitution de la société sera perdu parce que les mêmes revenus seront imposés aux taux applicables aux États-Unis au moment considéré du chef de la société mère de la société étrangère d'exportation. Si l'exception spéciale prévue par les règles de la sous-partie F des articles 951 e) et 954 d) et e) n'existait pas, les FSC bénéficieraient du même traitement.

4.1078 Troisièmement, la déduction de 100 pour cent pour dividendes distribués opérée sur les revenus réalisés à l'exportation au titre de l'article 245 c) du Code des impôts. Selon les règles fiscales normales des États-Unis, il n'y a pas d'exonération au titre des dividendes distribués provenant des revenus de source étrangère de filiales étrangères. La société mère américaine peut seulement recevoir un crédit d'impôt pour impôts étrangers payés à l'étranger au titre de la protection contre la double imposition. Dans le cas d'une société d'exportation étrangère, toutefois, il n'y aurait pas (ou presque pas) d'impôts étrangers donnant lieu à un crédit d'impôt puisque la société serait constituée dans un paradis fiscal, comme le sont la plupart des FSC.

4.1079 Quatrièmement, les règles spéciales de fixation des prix. Les règles normales énoncées à l'article 482 seraient applicables à la société d'exportation étrangère; ces règles prévoient une répartition des bénéfices en fonction des activités effectivement menées par les entités apparentées. La détermination des bénéfices aux fins de l'article 482 peut toujours faire l'objet d'une nouvelle répartition décidée par l'administration fiscale, et il n'y a pas de régime de protection. De plus, des mécanismes distincts sont applicables à différents types d'industries, et il n'y a pas de règles fourre-tout comme les prétendues "règles de fixation administrative des prix". Ainsi, une société d'exportation étrangère qui sous-traite toutes ses activités à sa société mère ne recevrait qu'un prix de cession égal aux coûts supportés par la société mère pour mener ces activités. En vertu des règles spéciales de fixation des prix figurant à l'article 925 a) 1) et 2), toutefois, la FSC qui sous-traite toutes ses activités à sa société mère reçoit un prix de cession égal aux coûts supportés par la société mère pour mener ces activités **plus** un montant qui permettra à la FSC d'obtenir un revenu égal à 23 pour cent des revenus imposables combinés, soit 1,83 pour cent des recettes brutes d'exportation.

4.1080 Selon les différentes méthodes prescrites par voie réglementaire en vertu de l'article 482, le plus approprié pour une société d'exportation étrangère serait la méthode du prix de revente décrite dans le Règlement du Trésor, au paragraphe 1.482-3 c). La méthode du prix de revente est utilisée

⁴⁷³ Dans la note de bas de page 56 de leur deuxième communication écrite, les États-Unis allèguent que les règles "antireport" de la sous-partie F constituent une exception au régime général de report qui est celui des États-Unis, et que par conséquent, puisque le régime FSC prévoit une exception à cette exception, il suit la règle générale. Cet argument est, toutefois, erroné parce que les régimes "antireport" des États-Unis ont un vaste champ d'application et ne peuvent pas être considérés comme une exception dans le domaine d'activités des FSC. De fait, l'un des principaux objectifs des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans les règles de la sous-partie F était de parvenir à l'économie d'impôt que l'on pouvait réaliser en vertu de la législation antérieure en réalisant des activités de commerce international par l'intermédiaire d'une société étrangère constituée dans un paradis fiscal. Comme les Communautés européennes l'ont indiqué au paragraphe 96 de leur déclaration à la deuxième réunion du Groupe spécial, les règles de la sous-partie F ne constituent pas une "exception" au sens d'exonération; elles font partie du régime en vigueur aux États-Unis pour collecter des recettes fiscales – elles ne se traduisent pas par l'abandon de recettes. C'est le régime FSC qui constitue l'exonération puisqu'il exonère de ce régime d'imposition certains revenus et que par conséquent des recettes normalement exigibles sont abandonnées.

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-Unis.⁴⁸⁰ Il est satisfait à la prescription de "conclusion d'un contrat" hors des États-Unis si la confirmation écrite confirmant l'acceptation d'une commande ou confirmant des dispositions contractuelles variables ou spécifiant un contrat additionnel est aussi envoyée en passant par une boîte à lettres située hors des États-Unis.⁴⁸¹ Dès lors que la FSC a participé hors des

⁴⁷⁵ Le paragraphe 4.1083 reprend la réponse des Communautés européennes à la question suivante du Groupe spécial: Les Communautés européennes soutiennent-elles que les règles spéciales de fixation administrative des prix ont une existence juridique distincte telle que, même en l'absence des exonérations, elles seraient de nature à donner lieu à une infraction indépendante à l'Accord SMC?

⁴⁷⁶ Voir, par exemple, les paragraphes 12, 43 à 51 et 64 à 66 de la déclaration orale des États-Unis à la deuxième réunion du Groupe spécial.

⁴⁷⁷ Voir la première communication écrite des États-Unis, paragraphes 50 et 51.

⁴⁷⁸ Les paragraphes 4.1084 à 4.1094 reprennent les observations des Communautés européennes concernant la question ci-après posée aux États-Unis par le Groupe spécial: Supposons qu'une FSC sous-traite à sa société mère la totalité des fonctions de distribution et de vente en relation avec des transactions de la FSC et paye pour ces prestations. En pareil cas, les revenus générés par de telles transactions seraient-ils considérés, aux fins de la fiscalité, comme revenus de source étrangère ou comme revenus de source nationale? Dans quelle proportion?

⁴⁷⁹ Reg.1.924(d)-1(a).

⁴⁸⁰ Reg.1.924(d)-1(c)(2) et (3).

⁴⁸¹ Reg.1.924(d)-1(c)(4).

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 le cas d'une FSC à la commission, depuis le moment où la relation a été établie aux fins de la transaction) jusqu'à la livraison au client;
- 4) établissement et communication de la facture finale ou du bordereau, ainsi que de la quittance; et
- 5) prise en charge du risque de crédit".⁴⁸⁵

4.1088 Là encore, la divulgation de l'identité de la FSC comme entité distincte n'est pas requise pour qu'il soit satisfait à ce critère et, par ailleurs, ces activités peuvent être réalisées par la FSC ou par toute autre personne sous contrat pour le compte de la FSC.⁴⁸⁶

4.1089 Pour ce qui est de la prescription concernant les dépenses de publicité et de promotion des ventes, de façon générale, l'emplacement cité est le lieu à destination duquel la publicité est transmise (même si elle a été mise en route à l'intérieur des États-Unis).⁴⁸⁷ Ainsi, une société peut satisfaire à la prescription en matière de dépenses de publicité en faisant passer dans une revue professionnelle

⁴⁸² Reg. 1.924(d)-1(c)(1).

⁴⁸³ Reg. 1.924(d)-1(a).

⁴⁸⁴ Reg. 1.924(d)-1(a).

⁴⁸⁵ En vertu de l'article 925 c) du Code des impôts, une FSC doit se charger de toutes les activités décrites à l'article 924 e) pour pouvoir faire usage des règles spéciales de fixation des prix.

⁴⁸⁶ Reg. 1.924(d)-1(a).

⁴⁸⁷ Reg. 1.924(e)-1(a)(1)(iii)(A).

étrangère une publicité indiquant tous les produits disponibles à l'exportation commercialisés par elle. Bien que les coûts directs à l'étranger imputés à chaque transaction à l'exportation puissent être minimes, ce fait n'empêchera pas que la FSC aura satisfait au critère.⁴⁸⁸

4.1090 Pour ce qui est des coûts associés au traitement des commandes des clients et à l'organisation de la livraison, il peut être satisfait à cette prescription en assumant les coûts nécessaires pour communiquer (par téléphone, télégramme ou courrier) à partir d'un bureau situé hors des États-Unis les détails concernant la livraison ou autres détails relatifs aux commandes du client au fournisseur, ou au transporteur ou au client apparentés.⁴⁸⁹ Ainsi, il est satisfait à cette prescription si l'on fait simplement en sorte que la FSC envoie une lettre ou donne un coup de téléphone, même lorsque le fournisseur, ou transporteur ou client apparentés ont une connaissance indépendante de la commande et des conditions de livraison, et que la communication est inutile.⁴⁹⁰

4.1091 Pour ce qui est des coûts de transport, il est satisfait à cette prescription en considérant que la FSC ou son fournisseur apparenté sont responsables des biens s'ils détiennent des titres de propriété, supportent le risque de perte ou assurent les biens pour la durée de l'expédition. Une fois encore, la FSC peut satisfaire à cette prescription simplement en détenant le titre de propriété sur les biens et en supportant le risque de perte, ce pourquoi sa société mère peut aisément prendre les dispositions nécessaires, sans mener aucune activité à l'étranger.⁴⁹¹

4.1092 En ce qui concerne les coûts de l'établissement et de la communication de la facture finale ou du bordereau, il peut être satisfait à cette prescription si la FSC se charge de l'assemblage d'une facture finale ou d'un bordereau et de l'envoi de ce document au client à partir d'un endroit situé hors des États-Unis.⁴⁹² L'"assemblage" est défini comme étant le fait de plier les documents (s'il y a lieu), de remplir les enveloppes et de porter l'adresse sur les enveloppes. L'"envoi" est défini comme le fait de mettre à la poste ou de livrer.⁴⁹³ Les principes fiscaux appliqués aux États-Unis ont rarement été aussi clairement définis: pliez, mettez sous enveloppe et envoyez, et vous aurez satisfait à la prescription en matière de coûts à l'étranger. Pour ce qui est de la quittance, la seule chose que la FSC ait à faire est de recevoir un paiement du client ou du fournisseur apparenté, sur un compte bancaire étranger (qui n'a pas même à être le compte bancaire principal) égal à au moins 1,83 pour cent des recettes brutes liées à la transaction.⁴⁹⁴

4.1093 En ce qui concerne les coûts associés à la prise en charge du risque de crédit, il est satisfait à cette prescription si la FSC supporte le risque économique de non-paiement en rapport avec une transaction.⁴⁹⁵ Ce coût est par définition supporté à l'étranger puisque "la localisation de l'opération de prise en charge du risque de crédit est le lieu où se trouve le client ou le débiteur dont le paiement

⁴⁸⁸ Reg.1.924(e)-1(a)(1)(i) et (v).

⁴⁸⁹ Reg.1.924(e)-1(b)(iv).

⁴⁹⁰ Reg.1.924(e)-1(b)(1) et (2).

⁴⁹¹ Reg.1.924(e)-1(c)(1) et (4).

⁴⁹² Reg.1.924(e)-1(d)(1)(i)(A) et (iii).

⁴⁹³ Reg.1.924(e)-1 (d)(1)(i)(D).

⁴⁹⁴ Reg.1.924(e)-1(d)(2)(i), (ii) et (iii).

⁴⁹⁵ Reg.1.924(e)-1(e)(1).

est exposé à un risque"⁴⁹⁶, et la FSC n'a pas besoin de faire quoi que ce soit à l'étranger pour y satisfaire.

4.1094 Il est donc clair qu'il est facile de satisfaire aux critères mentionnés ci-dessus qui, selon ce qu'allèguent les États-Unis, démontrent le caractère étranger des activités des FSC, ou plutôt de contourner ces critères grâce à un certain nombre de règlements que les Communautés européennes ont indiqués dans leur communication écrite comme constituant une partie du régime FSC. De fait, les FSC peuvent satisfaire aux prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger en ayant une boîte à lettres, par l'intermédiaire de laquelle du courrier est envoyé et reçu, et un compte bancaire, où des sommes d'argent sont déposées et d'où elles sont prélevées, sur le lieu de constitution de la FSC. Le volume des activités dont une FSC, ou une personne travaillant sous contrat pour le compte de la FSC, doit se charger est minime et, lorsqu'il s'agit d'activités menées à l'étranger, presque nul. Comme le montrent ces règlements, la seule chose que la plupart des FSC aient à faire est d'envoyer et de recevoir des lettres et de gérer un compte bancaire. Par conséquent, l'allégation selon laquelle l'exonération fiscale applicable aux FSC est légitime parce que les FSC ont des activités économiques substantielles à l'étranger est totalement absurde. Le montant de l'exonération fiscale, assurée grâce aux règles relatives à la détermination de la source sur la base d'une formule et à la fixation des prix, dont bénéficient les FSC ne correspond aucunement au volume de leurs activités à l'étranger qui est minime.

Les **États-Unis**, répondant à des questions posées par le Groupe spécial après la deuxième réunion du Groupe spécial, font valoir ce qui suit.

4.1095 La question du Groupe spécial révèle les faiblesses dont sont entachés les arguments des Communautés européennes en ce qui concerne l'article premier de l'Accord SMC. Pour qualifier le régime FSC de subvention tout en excluant ses propres systèmes fiscaux territoriaux de la portée de ce terme, les Communautés européennes ont concocté une théorie qui déforme l'article 1.1 a) 1) ii) au point de le rendre presque méconnaissable. La difficulté pour les Communautés européennes est qu'elles ne peuvent parvenir au résultat qu'elles recherchent qu'en introduisant dans cette disposition des notions qui simplement n'y sont pas. Bien plus, alors que les Communautés européennes ont affirmé que leur interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii) était simple et directe, elles ont été incapables de répondre aux questions les plus élémentaires concernant cette interprétation. Aux deux réunions du Groupe spécial, chaque fois que le Groupe spécial ou les États-Unis ont essayé d'approfondir les implications de l'interprétation donnée par les Communautés européennes, celles-ci se sont dérobées en alléguant que c'étaient des questions auxquelles il n'était pas facile de répondre. Or, si l'interprétation des Communautés européennes est aussi simple et directe que celles-ci le prétendent, pourquoi les Communautés européennes ont-elles tant de difficultés à répondre à des questions élémentaires concernant cette interprétation?⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ Reg.1.924(e)-1(e)(3).

⁴⁹⁷ Les paragraphes 4.1095 à 4.1099 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante posée aux Communautés européennes par le Groupe spécial: Les Communautés européennes ont indiqué, dans leur réponse à la question n° 5 des États-Unis, que "la position des Communautés européennes est 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". En expliquant la manière dont elles interprétaient l'expression "recettes ... normalement exigibles", les Communautés européennes ont indiqué aussi (paragraphe 78 de sa réfutation) que "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" (souligné dans l'original). Les Communautés européennes estiment-elles que l'exonération d'impôt de tous les revenus de source étrangère ne représenterait pas l'abandon de "recettes ... normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC? Veuillez indiquer de façon détaillée le fondement juridique de votre opinion.

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 Membre conférerait une "subvention" s'il exonérait d'impôt des revenus de source étrangère par une mesure non déguisée, mais une pratique exactement semblable ne serait pas une subvention si elle était obtenue indirectement ou par omission. Un tel résultat serait totalement contraire aux nombreux principes et règles de l'OMC favorisant la transparence dans les lois qui ont une incidence sur le commerce international. Une interprétation correcte en droit international public interdit sûrement de parvenir à un résultat aussi absurde. Pour ce qui est du sens de la Décision du Conseil du GATT, le Conseil a insisté sur deux points importants. Premièrement, l'article XVI:4 du GATT n'oblige pas les pays à imposer les revenus de source étrangère (y compris les revenus provenant d'une transaction à l'exportation), et le fait de ne pas imposer de tels revenus n'est pas une subvention et ne suscite aucune autre difficulté au regard des disciplines du GATT en matière de subventions. Cela découle du libellé de la Décision du Conseil, selon lequel "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". En disant cela, le Conseil a rejeté la constatation du Groupe spécial *Législations fiscales* selon laquelle une décision de ne pas imposer des revenus de source étrangère constituait l'abandon de recettes.⁴⁹⁸

⁴⁹⁸ Les paragraphes 4.1099 à 4.1102 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante posée par le Groupe spécial: Selon la Décision du Conseil du GATT de 1981, "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

4.1100 Le second point important est qu'aux fins de l'article XVI:4, les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, y compris ceux qui ont trait à des transactions à l'exportation, ne sont pas des activités d'exportation au sens de cet article et que la décision de ne pas imposer les revenus en provenant ne constitue pas une subvention à l'exportation. Cela découle de la partie de la décision qui indique 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:4 de l'Accord général".

4.1101 Il est aisé de voir le lien entre le premier point et l'article premier de l'Accord SMC. En déclarant que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés, le Conseil du GATT a clairement indiqué qu'une décision de ne pas imposer de tels revenus est entièrement appropriée et qu'aucune conséquence en vertu des règles du commerce international ne devrait découler de la décision d'un pays de ne pas imposer de tels revenus. De même, le lien entre le second point et l'article 3 de l'Accord SMC est clair. Si les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas des activités d'exportation, on ne peut pas dire qu'il y a subordination aux exportations.

4.1102 Par ailleurs, le second point est également pertinent à l'égard de l'expression "normalement exigibles" contenue à l'article premier. En considérant que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas des activités d'exportation, le Conseil du GATT disait que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger en liaison avec des transactions à l'exportation sont entièrement étrangers et, par conséquent, que les exonérations fiscales en faveur des revenus provenant de ces processus sont entièrement en dehors du champ d'application des disciplines du GATT en matière de subventions. En disposant ainsi, le Conseil du GATT traçait une ligne nette, brillante à la frontière des États qui édictent des législations fiscales. Pour ce qui est des règles en matière de subventions, le Conseil a adopté le point de vue selon lequel l'obligation d'un pays exportateur d'imposer les revenus réalisés à l'exportation de la même manière que les revenus de ventes intérieures s'arrête à la frontière de ce pays. Lorsque des revenus sont imputables à des activités économiques qui se déroulent en dehors des frontières du pays qui édicte la législation fiscale, ces revenus, aux yeux du GATT (et, aujourd'hui, de l'OMC), sont sans relation avec ce pays et une décision de ne pas imposer de tels revenus ne peut être considérée comme constituant une contribution financière accordée par ce pays au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

4.1103 Dans le contexte d'une obligation née d'un accord international, un critère évident est le point de savoir s'il a jamais été rendu de décision ou statué dans le cadre du même accord ou d'un accord connexe et établi qu'une pratique fiscale particulière constituait l'abandon de recettes "normalement exigibles". Dans l'affirmative, ce serait là un critère approprié pour ce qui est de déterminer le sens de ces termes. En l'espèce, bien sûr, c'est précisément ce qui s'est produit. En 1981, le Conseil du GATT a décidé en substance que le fait de ne pas imposer des revenus de source étrangère ne constituait pas l'abandon de recettes, et la Décision du Conseil fait partie du contexte aux fins de l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii). Comme on l'a indiqué dans la réponse à la question n° 3, cette décision répondait à la question ici en cause par deux motifs, également déterminants. De plus, comme on l'a indiqué dans la réponse à la question orale n° 15, cette décision fait partie du GATT de 1994.⁴⁹⁹

devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général". En supposant – sans préjudice des vues des parties sur cette question – que le Texte de conciliation de 1981 est pertinent pour l'interprétation de l'Accord SMC, veuillez présenter des observations quant à l'importance éventuelle du libellé souligné, du point de vue de la notion de recettes "normalement exigibles" figurant à l'article premier de l'Accord SMC.

⁴⁹⁹ Les paragraphes 4.1103 à 4.1114 reprennent la réponse des États-Unis à la question suivante du Groupe spécial: Veuillez donner une explication complémentaire concernant la manière dont vous envisagez les

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 d'autres termes, l'impôt sur les revenus des sociétés est perçu sur les revenus réalisés dans n'importe quelle partie du monde. Toutefois, dans le cas des revenus réalisés à l'étranger par une société néerlandaise, une société remplissant les conditions requises en vertu de la législation fiscale néerlandaise peut bénéficier d'un allègement qui a pour effet d'exonérer de l'impôt néerlandais les revenus réalisés à l'étranger.

Comme cela est décrit dans la note de bas de page 116 de la deuxième communication des États-Unis, en vertu du système français d'imposition des revenus, qui est fondé sur le principe de la territorialité, la législation relative à l'impôt sur les revenus de façon générale n'est pas applicable en dehors des limites territoriales de la France. Il y a, toutefois, des exceptions comme la consolidation fiscale et les incitations fiscales spéciales mais temporaires en faveur de l'investissement étranger. En outre, comme cela est exposé dans le deuxième exemple ci-dessous, il y a aussi une exception qui prévoit l'imposition de certains "revenus faiblement imposés".

4.1108 Vus ensemble, les systèmes néerlandais et français sont analogues en ce sens que tous deux prévoient certaines exonérations pour les revenus de source étrangère. Toutefois, si l'on examine séparément la législation fiscale de chacun, le système néerlandais pourrait être considéré comme se traduisant par l'abandon de recettes normalement exigibles, parce que l'exonération des revenus de source étrangère pourrait être considérée comme une exception au principe de base de l'imposition des revenus de toute provenance des sociétés néerlandaises. Le système français, au contraire, ne pourrait

critères à appliquer pour déterminer si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC.

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 de recettes "normalement exigibles". Premièrement, malgré toutes les raisons énumérées dans la déclaration orale des États-Unis à la deuxième réunion du Groupe spécial, la liste des dépenses fiscales d'un pays n'est pas un élément déterminant aux fins de l'Accord SMC, qu'un pays utilise une législation "de référence", une législation "normale" ou l'une et l'autre. Deuxièmement, si la règle prescrite par l'Accord SMC était que la liste des dépenses fiscales d'un pays est un facteur déterminant, un pays pourrait aisément tourner cette règle en donnant simplement une autre définition à sa liste de dépenses. En outre, en l'absence d'une définition unique des dépenses fiscales appliquée par toutes les autorités de tous les pays, il n'y aurait aucune uniformité d'un pays à l'autre. Dans un souci d'équité et d'uniformité, un critère clair, transparent est nécessaire aux fins de l'Accord SMC. Le principe qui est au cœur de la Décision de 1981, à savoir que les "revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés" traduit en un critère clair le fait que "des impôts frappant des revenus de source étrangère ne sont pas normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii).

4.1115 La note de bas de page 59 est directement pertinente s'agissant des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC, qui ont été spécifiquement élaborées pour satisfaire à la fois aux principes fondamentaux de la législation fiscale des États-Unis et à ceux qui sous-tendent les dispositions du GATT, tels qu'ils ont été énoncés dans la Décision du Conseil de 1981 et dans ce qui est maintenant la note de bas de page 59. Le libellé de la note 59 doit être lu dans son contexte. Il restreint le champ d'application du point e) de la Liste exemplative en reconnaissant implicitement qu'un Membre peut exonérer d'impôt des revenus de source étrangère.⁵⁰²

4.1116 Dans la réalité, une transaction à l'exportation fait normalement intervenir un vendeur national et un acheteur étranger. Lorsque ces entités ne sont pas apparentées, le principe de la libre concurrence sera de façon générale respecté, simplement grâce au jeu des forces du marché. Lorsque ces entités sont apparentées, la note de bas de page 59 réaffirme que le principe de la libre concurrence est également applicable aux transactions entre ces entités. La deuxième phrase de la

⁵⁰¹ Voir la deuxième communication des Communautés européennes, paragraphes 84 à 90.

⁵⁰² Les paragraphes 4.1115 à 4.1122 reprennent la réponse des États-Unis à la question suivante posée par le Groupe spécial: La deuxième phrase de la note de bas de page 59 semble traiter de la question de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence entre *entités*. Les États-Unis ont indiqué que les règles spéciales de fixation administrative des prix applicables aux FSC visent à répartir les bénéfices provenant d'*activités* étrangères et intérieures. Compte tenu de ce fait, veuillez expliquer pourquoi la note de bas de page 59 est pertinente s'agissant des règles spéciales de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

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 national. Dans le cas contraire, dans le contexte du point e), il serait sans importance que les sociétés exportatrices respectent le principe de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence dans leurs transactions avec des acheteurs étrangers apparentés, puisqu'une dérogation au principe de la libre concurrence ne se traduirait par aucune économie d'impôt. Tous les revenus, quelle que soit la manière dont ils pourraient être répartis entre l'exportateur national et l'acheteur étranger apparenté, devraient être imposés.

4.1117 Parce qu'un pays n'est pas tenu d'imposer des revenus de source étrangère, un prix de cession excessivement bas consenti par le vendeur national à l'acheteur apparenté étranger pourrait se traduire par une diminution induite des impôts. Le vendeur serait imposé sur des bénéfices d'un montant inférieur à celui qu'il serait correct d'imputer à ses activités intérieures. L'acheteur apparenté étranger réaliserait beaucoup trop de bénéfices sur ses activités à l'étranger lorsqu'il revendrait les marchandises, et la totalité de ces bénéfices pourrait être exonérée d'impôt par le pays du siège.

4.1118 En vertu de la troisième phrase de la note de bas de page 59, si cette dérogation au principe de la libre concurrence était trop importante, elle pourrait se traduire par une économie notable d'impôts et inciter des Membres de l'OMC à appeler l'attention du pays du siège sur ce fait dans un cadre approprié. Lues conjointement, la deuxième et la troisième phrase de la note de bas de page 59 visent de toute évidence à assurer que les impôts sur les revenus provenant d'activités nationales ne soient pas indûment exonérés dans des proportions importantes par suite d'une manipulation des prix de cession, à l'occasion de ventes de marchandises entre entités apparentées, qui aurait pour résultat de transférer les bénéfices d'une entité du pays du siège (où ils seraient imposables) à une entité implantée dans un pays étranger (auquel cas ils seraient exonérés).

4.1119 Bien que le libellé de la deuxième phrase de la note de bas de page 59 vise directement une situation faisant intervenir une FSC d'achat et de vente, dans laquelle il y a vente de biens d'exportation entre entités affiliées, les préoccupations soulevées dans le paragraphe précédent sont également applicables aux transactions faisant intervenir une FSC à la commission, dans lesquelles une entité étrangère se charge d'activités commerciales mais ne devient pas effectivement propriétaire des marchandises exportées. En pareille situation, la répartition induite de la commission pourrait aussi se traduire par l'exonération d'impôt des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent dans le pays de la société mère. Pour éviter une telle faille, la note de bas de page 59 doit être interprétée comme autorisant une répartition analogue des revenus entre processus économiques qui se déroulent sur le territoire national et à l'étranger dans le cas de transactions avec une partie apparentée comportant le paiement d'une commission, comme c'est le cas dans le cas d'une FSC à la commission.

4.1120 Les règles de fixation des prix de cession applicables aux FSC, qui figurent à l'article 925 a) du Code des impôts des États-Unis, sont écrites dans des termes très semblables et ont un objet très semblable à ceux de la note de bas de page 59. Comme une FSC doit être une entité étrangère, et comme certains de ses revenus sont exonérés d'impôts aux États-Unis, les règles de fixation des prix de cession doivent répartir correctement les revenus provenant de transactions effectuées par l'intermédiaire de FSC entre les FSC et leurs entités apparentées. L'article 925 a) prévoit des règles d'imputation des revenus aux FSC par référence au prix de cession des biens remplissant les conditions requises dans les ventes consenties par des entités apparentées aux FSC.

4.1121 Le lien entre la note de bas de page 59, les règles de fixation administrative des prix énoncées à l'article 925 a) et l'imputation de bénéfices aux activités économiques menées à l'étranger tient au fait que les FSC se voient imputer une partie des bénéfices provenant des transactions effectuées par leur intermédiaire qui est en rapport avec les revenus imposables aux activités de distribution et de vente à l'étranger. Les Communautés européennes allèguent que cette imputation est incorrecte parce

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 États-Unis montre que les bénéfices imputés aux FSC s'inscrivent dans des fourchettes correspondant à des conditions de libre concurrence pour les entités qui se chargent d'activités de distribution et de vente, ou payent pour que quelqu'un d'autre s'en charge.

4.1122 S'agissant de ventes à des clients qui se trouvent hors des États-Unis, de telles activités sont des activités étrangères parce qu'elles se produisent nécessairement de façon prédominante en dehors des États-Unis. Ainsi, l'imputation de bénéfices aux FSC en vertu de l'article 925 a) correspond essentiellement à une répartition entre revenus imputables à des activités étrangères et revenus imputables à des activités intérieures. En frappant directement de l'impôt sur le revenu un pourcentage substantiel des revenus des FSC, les États-Unis assurent que la partie des revenus qui est exonérée d'impôt ne sera pas notablement différente de la partie des revenus imputable aux activités économiques menées à l'étranger en relation avec des ventes de FSC. La pièce n° 21 des États-Unis présente quelques éléments de preuve empiriques de la corrélation entre activités économiques à l'étranger et montant exonéré. Il n'y a jamais eu d'économie notable d'impôts directs afférents à des activités économiques intérieures, et les principes de la note de bas de page 59 ont été respectés. Les Communautés européennes n'ont pas démontré le contraire.

4.1123 Les Communautés européennes doivent présenter leurs arguments sur cette question, parce que les États-Unis estiment que le régime FSC tel qu'il est constitué à l'heure actuelle est pleinement compatible avec l'Accord SMC.⁵⁰³

4.1124 Toutefois, les États-Unis notent que la question du Groupe spécial identifie une faiblesse fondamentale dans les arguments des Communautés européennes concernant l'article 3.1 a). Les Communautés européennes affirment que ce qui est pertinent, dans le présent différend, c'est la manière dont les États-Unis imposent les trois catégories de revenus de source étrangère visées ci-dessus. À supposer pour les besoins de l'argumentation que l'affirmation des Communautés européennes soit correcte, la plainte des Communautés européennes doit être écartée, *parce que le régime fiscal des États-Unis exonère bien d'impôt, en fait, ces catégories de revenus de source étrangère*. Quant à savoir si les États-Unis créent cette exonération par le moyen d'une seule disposition de caractère global ou par celui de dispositions distinctes, multiples, cela est en dehors du sujet, comme est en dehors du sujet le fait que la législation fiscale des États-Unis, comparée à celle des systèmes fiscaux territoriaux, puisse apparaître différente et plus complexe.

4.1125 Dans la mesure où l'expression "activités de distribution et de vente à l'étranger" figurant dans la question n° 7 renvoie aux activités de distribution et de vente menées hors du territoire des États-Unis, tous les revenus imputables à ces activités seraient des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Que les activités en question soient menées par la FSC directement, par la société mère dans le cadre d'un contrat de sous-traitance conclu par la FSC ou par une tierce partie indépendante dans le cadre d'un contrat de sous-traitance conclu par la FSC, cela ne

⁵⁰³ Les paragraphes 4.1123 à 4.1124 reprennent les observations des États-Unis concernant la question ci-après posée par le Groupe spécial aux Communautés européennes: Étant donné le point de vue des Communautés européennes quant à l'absence de compatibilité entre le régime FSC et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, ce point de vue serait-il modifié si le régime FSC était aussi offert aux entités: a) engagées dans l'importation de marchandises aux États-Unis; b) opérant à l'étranger dans des activités économiques autres que l'exportation en provenance des États-Unis ou l'importation aux États-Unis; c) des deux types?

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 abrégier 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 frappant directement leurs revenus de source étrangère. En vertu des articles 864 et 865 e) 2) B) du Code des impôts, même si un bureau aux États-Unis de la société étrangère joue un rôle actif dans une telle vente, les revenus ne seront pas imposés aux États-Unis, pour autant que le bureau étranger aura aussi participé matériellement aux activités de vente. Ainsi, si une société française employait une agence, ou le bureau d'une filiale, à New York pour aider à vendre des marchandises à des clients en Amérique latine, et que le siège social en France ait aussi participé matériellement aux activités de vente, les États-Unis exonéreraient cette société française de l'impôt au titre de ces ventes - quand bien même une partie de l'activité donnant lieu aux bénéfices provenant de ces ventes se serait clairement déroulée aux États-Unis.

4.1129 Parce que les Communautés européennes ont semé la confusion en entreprenant tardivement un examen superficiel des règles selon lesquelles est établie la source des revenus, les États-Unis présentent ci-après une brève analyse de la manière dont les règles générales relatives à l'établissement de la source des revenus, en vertu de la législation des États-Unis relative à l'impôt sur

⁵⁰⁴ Les paragraphes 4.1125 à 4.1130 reprennent la réponse des États-Unis à la question suivante du Groupe spécial: Supposons qu'une FSC sous-traite à sa société mère toutes ses fonctions de distribution et de vente à l'étranger en liaison avec des transactions de la FSC, et paye pour cela. En pareilles circonstances, les revenus provenant de telles transactions seraient-ils considérés, aux fins de la fiscalité, comme revenus de source étrangère ou revenus de source nationale? Dans quelle proportion?

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 provenant de commissions (revenus provenant de services), soit des revenus provenant de ventes. Dans le cas de revenus provenant de services, en application des règles générales relatives à l'établissement de la source des revenus en vigueur aux États-Unis, serait déterminé comme source des revenus l'endroit où les services sont assurés. Dans le cas de revenus provenant de ventes, lorsqu'il s'agit d'une vente pour utilisation, aliénation ou consommation à l'étranger, et qu'un bureau à l'étranger participe matériellement à la vente, les règles générales relatives à l'établissement de la source feraient considérer les revenus comme étrangers. À cet égard, la pièce n° 21 des États-Unis apporte un élément de preuve montrant que, globalement, les revenus des FSC qui sont exonérés d'impôt proviennent d'une activité à l'étranger, ce qui vient confirmer le fait que l'exonération partielle afférente aux revenus des FSC remplissant les conditions requises est compatible avec les résultats qui auraient été obtenus dans le cadre des règles générales relatives à l'établissement de la source des revenus applicables aux sociétés étrangères.

4.1130 Les prescriptions définies par la loi exigeant que les FSC se chargent de certains processus économiques qui se déroulent à l'étranger visent généralement à assurer que les FSC participent matériellement à chacune des ventes dont elles pourraient retirer des revenus réalisés à l'exportation exonérés, même lorsque qu'une bonne partie de l'activité de vente a été conduite dans le cadre d'un contrat de sous-traitance par la société mère des États-Unis (de fait, par un bureau de la FSC aux États-Unis). Ainsi, le traitement des revenus tirés par les FSC des activités de distribution et de vente à l'étranger est fondamentalement compatible avec les règles appliquées aux États-Unis pour établir la source des revenus de ce genre. Le traitement prévu par le régime FSC est moins généreux que la règle générale, parce que les États-Unis ont élaboré le régime FSC de manière à satisfaire aux prescriptions énoncées dans la Décision du Conseil de 1981. En frappant directement de l'impôt sur le revenu un pourcentage substantiel des revenus des FSC - plutôt que d'exonérer tous les revenus des FSC - les États-Unis ont fait en sorte que l'élément de revenu qui sera exonéré d'impôt ne sera pas très différent de l'élément de revenu imputable aux activités économiques se déroulant à l'étranger dans le cadre de ventes de FSC. La pièce n° 21 des États-Unis constitue un élément de preuve empirique de la corrélation entre activités économiques se déroulant à l'étranger et montant exonéré.

4.1131 Pour leur part, les États-Unis ne voient pas comment les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC pourraient être de nature à donner lieu à une infraction indépendante à l'Accord SMC "en l'absence des exonérations". L'existence d'une exonération fiscale applicable aux FSC est un prédicat nécessaire de l'application des règles de fixation administrative des prix. Si la possibilité d'exonération n'existait pas, les règles de fixation des prix seraient superflues et n'auraient aucun effet. À vrai dire, les États-Unis pensent que les Communautés européennes ont avancé ce point de vue particulier pour obscurcir le fait qu'un prédicat nécessaire du principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59 est que les revenus de source étrangère puissent être dûment exonérés d'impôt sans qu'il y ait infraction à la prohibition des subventions à l'exportation inscrite dans l'Accord SMC.⁵⁰⁵

4.1132 Les États-Unis ont expliqué que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne pourraient être considérées comme incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC que dans une seule situation: si les Communautés européennes pouvaient démontrer que, contrevenant au principe de la libre concurrence énoncé à la note de bas de page 59, les règles en

⁵⁰⁵ Les paragraphes 4.1131 à 4.1133 reprennent les observations des États-Unis concernant la question ci-après posée aux Communautés européennes par le Groupe spécial: Les Communautés européennes soutiennent-elles que les règles de fixation administrative des prix ont une existence juridique distincte telle que, même en l'absence des exonérations, elles seraient de nature à donner lieu à une infraction indépendante à l'Accord SMC?

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 charge de la preuve des Communautés européennes aux États-Unis, et à la deuxième réunion du Groupe spécial les Communautés européennes ont semblé partager cette vue. D'une manière générale, l'Organe d'appel a clairement indiqué que la charge qui consiste à établir *prima facie* qu'il y a une violation incombe au plaignant. Voir, par exemple, *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés, en provenance d'Inde* ("Chemises de laine"), WT/DS33/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 avril 1997, page 18. On ne peut se soustraire à cette charge en qualifiant une disposition d'"exception". *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés* ("CE – Hormones"), WT/DS26/AB/R–WT/DS48/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 16 janvier 1998, paragraphe 104. La charge de la preuve peut basculer lorsqu'un Membre défendeur invoque une disposition qui constitue un moyen de défense affirmatif, comme l'article XX du GATT. *Chemises de laine*, page 18. Toutefois, la note de bas de page 59 ne présente pas les caractéristiques d'un moyen de défense affirmatif.

4.1140 Pour ce qui est d'interpréter le sens de la note de bas de page 59, même si cette note était qualifiée d'"exception", cela ne justifierait pas une méthode différente d'interprétation des traités. Ce point a été clairement indiqué par l'Organe d'appel dans l'affaire *Communautés européennes – Hormones* au paragraphe 104, dans laquelle l'Organe d'appel s'est prononcé comme suit:

[Le] simple fait de qualifier une disposition conventionnelle d'"exception" ne justifie pas en soi une interprétation "plus stricte" ou "plus étroite" de cette disposition que ne le justifierait l'examen du sens ordinaire du libellé du traité considéré dans le contexte et à la lumière de l'objet et du but de ce dernier ou, autrement dit, en appliquant les règles normales d'interprétation des traités.

4.1141 Comme cela a été indiqué précédemment dans la première communication des États-Unis, au paragraphe 113, et dans la deuxième communication des États-Unis, aux paragraphes 136 à 138, la note de bas de page 59 appelle le recours à une méthode globale. Les Communautés européennes ont rejeté l'analyse des États-Unis, essentiellement en affirmant que c'est une erreur que de s'attacher au choix des termes employés par les rédacteurs de l'Accord SMC, proposition assez extraordinaire compte tenu de l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*.⁵¹¹

4.1142 Une autre justification textuelle de l'approche globale est l'emploi du membre de phrase "*pratiques* administratives ou autres" dans la note de bas de page 59 (pas d'italique dans l'original). En vertu de la note 59, c'est la pratique qui doit contrevenir au principe de la libre concurrence et se traduire par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Le terme "*pratiques*" est défini comme suit:

- 1 a. Le fait habituel d'exécuter ou de réaliser quelque chose; action ou réalisation usuelle ou habituelle; action par opposition à profession, théorie, connaissance, etc.
- b. Une coutume; une habitude; une action habituelle.
- c. *Droit*. Une méthode établie de procédure juridique.

Comme on peut le voir d'après cette définition, une "*pratique*" suppose davantage qu'un acte isolé, mais connote au contraire des actions qui sont accomplies de façon répétée. De ce fait, toute évaluation d'une pratique doit être globale. Cette conclusion est étayée par l'emploi à la note de bas de page 59 du pluriel "*transactions*", de préférence au singulier "*transaction*".

⁵¹¹ Les paragraphes 4.1141 à 4.1147 reprennent les observations des États-Unis concernant la question ci-après du Groupe spécial: En ce qui concerne la notion de "global", quelle est la base qui devrait être employée pour évaluer ce qui est ou ce qui n'est pas une économie d'impôts "notable"? En d'autres termes, comment mesure-t-on une économie d'impôts "notable"? Au niveau global? Au niveau de la société?

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 Les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC n'exigent pas une évaluation traditionnelle de l'établissement des prix de cession appelée à absorber beaucoup de ressources et effectuée société par société et transaction par transaction. L'Administration fiscale fédérale applique, néanmoins, toutes les prescriptions légales en ce qui concerne les conditions à remplir pour bénéficier du régime FSC et les imputations de revenus, et corrige *a posteriori* les imputations indues, par voie contentieuse, s'il y a lieu. Voir les pièces n° 18 et n° 19 des États-Unis. Parce qu'une FSC est tenue de se charger – ou de payer pour qu'une autre personne se charge – des activités au titre desquelles il lui est imputé une partie des bénéfices en vertu des règles de fixation administrative des prix, le degré d'imputation est calculé de manière à s'inscrire – et, normalement, s'inscrit – à l'intérieur d'une fourchette de valeurs qui sont considérées comme étant celles qui s'établiraient dans des conditions de libre concurrence. Voir la pièce n° 20 des États-Unis.⁵¹⁴

4.1150 En ce qui concerne les deux premières questions, la Décision du Conseil de 1981 résout la question du paiement à un agent en établissant une règle en vertu de laquelle les revenus générés par un processus peuvent être exonérés si ce processus s'est déroulé hors du ressort territorial du pays exportateur. Ainsi, en l'espèce, si une FSC paye un agent pour qu'il se charge d'un processus (que cet agent soit apparenté à la FSC ou en soit indépendant), les revenus générés par ce processus peuvent être exonérés d'impôt si ce processus s'est déroulé hors des États-Unis. Par exemple, la réunion d'une équipe de vente qui se déroule dans les locaux d'un client étranger est un processus étranger, que les agents commerciaux soient employés directement par une FSC, soient des employés de la société mère américaine qui sera défrayée par la FSC ou soient des agents indépendants engagés par la FSC.⁵¹⁵

4.1151 En ce qui concerne les "processus", l'une des définitions du terme "processus" est la suivante:

⁵¹³ Le paragraphe 4.1148 reprend les observations des États-Unis concernant la question du Groupe spécial ci-après: Si vous adoptez le point de vue selon lequel les questions pourraient être évaluées au niveau de la société, ces questions pourraient-elles être réglées dans le cadre de conventions fiscales ou d'autres mécanismes appropriés?

⁵¹⁴ Le paragraphe 4.1149 reprend les observations des États-Unis concernant la question ci-après du Groupe spécial: Dans sa déclaration orale à la deuxième réunion du Groupe spécial, tenue le 16 mars 1999, au paragraphe 31, les Communautés européennes déclarent ce qui suit:

Il est important aussi de noter qu'en vertu de l'article 422 l'Administration fiscale fédérale des États-Unis conserve la possibilité de corriger *a posteriori* des imputations indues. Tel n'est pas le cas dans le cadre des règles de fixation administrative des prix, qui prévoient l'imputation aux FSC d'une proportion fixe des bénéfices communs, quelles que soient leurs activités véritables. Il n'y a aucun mécanisme de correction *a posteriori* si l'activité de la FSC a été proche de zéro.

Quelles sont les vues des États-Unis concernant cette affirmation? L'évaluation faite par les auditeurs de l'Administration fiscale fédérale est-elle qualitative ou quantitative en ce qui concerne le volume d'activité d'une FSC?

⁵¹⁵ Les paragraphes 4.1150 à 4.1153 reprennent les observations des États-Unis concernant la question ci-après du Groupe spécial: La Décision du Conseil de 1981 résout-elle la question du paiement à un agent? Veuillez concilier la réponse des États-Unis avec la référence à des "processus économiques qui se déroulent en dehors du ressort territorial". Qu'est-ce qu'un "processus"? Un "processus" est-il la même chose qu'une "activité"? Que faut-il entendre par "lieu où se déroule"? Est-ce que c'est là où une chose est réalisée ou là où elle se produit?

4. Une chose qui se poursuit ou qui est réalisée; une série continue d'actions, d'événements ou de changements; le cours d'une action, une procédure; *spécialement* une action continue et régulière ou une succession d'actions se produisant ou menées à bien d'une manière définitive; une série systématique d'actions ou d'opérations visant une certaine fin, comme dans la fabrication, l'impression, la photographie, etc. *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

De l'avis des États-Unis, les fonctions dont une FSC est chargée - "distribution" et "ventes" - relèvent de cette définition du terme "processus". Voir aussi la deuxième communication des États-Unis, paragraphe 86, où la définition des termes "économique" et "processus" est examinée.

4.1152 En ce qui concerne le terme "activité", l'une des définitions de ce terme est la suivante: "4. Une force ou opération active; une opération, une recherche. b. au pluriel. Choses qu'une personne, un animal ou un groupe choisit de faire." *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993). Ainsi, bien que les termes "processus" et "activité" puissent n'être pas synonymes, il y a certainement chevauchement de leurs définitions. De l'avis des États-Unis, les ventes et la distribution - les choses que fait une FSC - peuvent être décrites aussi bien comme des "processus" que comme des "activités".

4.1153 En ce qui concerne le "lieu où se déroule", ce terme renvoie au lieu où le "processus" ou l'"activité" est réalisé. Un "processus" ou une "activité" est "étranger" s'il est réalisé hors du territoire du pays exportateur. Les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à leur deuxième communication aux paragraphes 91 à 93, où ils traitent de cette question. Ici, les États-Unis réaffirmeront simplement que leur position concernant le "caractère étranger" d'un processus économique est exactement celle qui a été préconisée par les Communautés européennes et leurs membres à l'époque de la Décision du Conseil de 1981.

4.1154 Si l'on s'en tient au sens clair de la Décision du Conseil de 1981, la question pertinente est celle de savoir si l'activité est réalisée, et non qui la réalise. C'est là la règle que les Communautés européennes et leurs États membres ont proposée au Conseil et que le Conseil a adoptée. Voir la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 91 à 93.⁵¹⁶

4.1155 De l'avis des États-Unis, lorsque l'on cherche à y voir clair dans toute la confusion créée par les Communautés européennes, il est évident que les Communautés européennes incriminent le fait que le régime FSC peut, selon elles, exonérer d'impôts des revenus de source nationale. Cela ressort de la réponse des Communautés européennes à la question n° 29 des États-Unis, posée à la première réunion du Groupe spécial. Le texte de la question n° 29 est le suivant:

Au paragraphe 65 de la déclaration orale des Communautés européennes, et à de nombreuses occasions lors de remarques improvisées des Communautés européennes à la réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont affirmé que les processus économiques attribués aux FSC prennent place aux États-Unis. Veuillez indiquer les parties précises de la première communication des Communautés européennes et de toute autre communication présentée par les Communautés

⁵¹⁶ Le paragraphe 4.1154 reprend les observations des États-Unis concernant la question ci-après du Groupe spécial: Comment les États-Unis peuvent-ils défendre, en s'appuyant sur le sens clair de la Décision du Conseil de 1981, le fait qu'une FSC soit financièrement responsable d'une activité réalisée par un agent ou par la société mère? Comment cela peut-il être un processus économique qui se déroule à l'étranger?

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, la seule interprétation raisonnable de cette réponse est que la plainte des Communautés européennes est fondée sur l'allégation selon laquelle le régime FSC "permet" l'exonération de revenus de source nationale, non que le régime FSC exonère effectivement de tels revenus. Certainement, la réponse des Communautés européennes à la question n° 29 des États-Unis montre que les Communautés européennes n'ont présenté *aucun* élément de preuve établissant que le régime FSC exonère effectivement de l'impôt quelque revenu de source nationale que ce soit.

4.1158 Compte tenu du libellé clair de la note de bas de page 59, le "potentiel" d'exonérer d'impôt des revenus de source nationale n'est pas suffisant pour constituer une infraction. La note 59 exige que des pratiques, comme 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*" (pas d'italique dans l'original). Si l'on suppose, comme le font les États-Unis, que les revenus de source étrangère peuvent légitimement être exonérés d'impôt, le libellé cité signifie que les Communautés européennes doivent faire davantage qu'alléguer que l'exonération des revenus de source nationale est possible. Elles doivent démontrer qu'une telle exonération se produit effectivement et que la fréquence et l'ampleur de cette exonération sont suffisamment importantes pour constituer une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation.⁵¹⁹

4.1159 Les États-Unis estiment que ce sont là d'excellentes questions, auxquelles les Communautés européennes n'ont pas encore répondu de façon satisfaisante. En ce qui concerne la première question, les États-Unis notent simplement qu'à l'époque de la Décision du Conseil de 1981 la position des Communautés européennes et de leurs États membres était que les activités d'exportation cessaient à la frontière douanière du pays exportateur. Voir la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 143 et 144. En ce qui concerne la deuxième question, en vertu du principe énoncé dans la Décision du Conseil de 1981, les activités citées ne constitueraient pas des activités d'exportation. Rien dans l'Accord SMC n'exige une conclusion différente.⁵²⁰

⁵¹⁷ Les paragraphes 4.1155 à 4.1157 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Les Communautés européennes incriminent-elles le régime FSC parce qu'il exonère d'impôts les revenus de source nationale ou parce qu'il peut le faire?

⁵¹⁸ Deuxième communication des Communautés européennes, annexe 1 des Communautés européennes, page 14 (italique dans l'original).

⁵¹⁹ Le paragraphe 4.1158 reprend les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: S'il y a seulement une possibilité d'exonérer d'impôts des revenus de source nationale, cela est-il suffisant pour constituer une infraction?

⁵²⁰ Le paragraphe 5.1159 reprend les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Pourquoi des activités économiques allant au-delà des exportations pourraient-elles être considérées comme des subventions à l'exportation? Les activités d'exportation incluraient-elles des revenus réalisés par une filiale étrangère qui vend sur un marché étranger ou fabrique à l'étranger?

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 présenté comme pièce n° 32, et auquel elles se sont référées dans les paragraphes 36 à 59 de leur deuxième communication orale du 16 mars 1999.⁵²²

4.1162 La Décision du Conseil a adopté les rapports relatifs aux quatre affaires *Législations fiscales*, étant entendu "que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale," les processus économiques qui se déroulent à l'étranger "(y compris les transactions concernant des marchandises exportées)" "ne doivent pas nécessairement être imposés par [le pays exportateur] et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation au sens de l'article XVI:4 de l'Accord général ...". À la suite de l'adoption de ces rapports, le Président du Conseil a ensuite indiqué que "ce qui [avait] été décidé et entendu au Conseil" ne faisait pas obligation aux parties qui souscrivaient à l'article XVI:4 d'imposer "les bénéfices réalisés sur les transactions effectuées au-delà de leurs frontières," et a indiqué que la décision ne modifiait pas les règles existantes énoncées dans l'article XVI:4 de l'Accord général, et n'affectait pas le Code des subventions issu du Tokyo Round ni les droits et obligations découlant de l'Accord général.

4.1163 Les Communautés européennes font valoir, au paragraphe 48 de leur deuxième déclaration orale, que la Décision du Conseil ne peut pas constituer une action collective au sens de l'article XXV du GATT de 1947 et, par suite, n'est pas une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord de Marrakech, ni une "autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du GATT de 1994, parce qu'elle ne change pas le sens de l'article XVI:4 du GATT. Toutefois, une "décision" n'est pas nécessairement une action qui "change" le sens d'une disposition. Une action qui clarifie ou rétablit le sens d'une disposition remplit tout autant les conditions requises pour constituer une décision. Comme cela est indiqué dans la deuxième communication des États-Unis, paragraphe 54, note 35, la Décision du Conseil a simplement réaffirmé, en termes généraux, ce qui avait été entendu par les PARTIES CONTRACTANTES, à savoir que l'article XVI:4 n'exige pas que les pays imposent les bénéfices provenant d'activités qui prennent place hors de leurs frontières, y compris les transactions concernant des marchandises exportées. Cette réaffirmation par le Conseil constituait une action collective des PARTIES CONTRACTANTES au sens de l'article XXV:1, parce que le Conseil était habilité à agir au nom des PARTIES CONTRACTANTES. Voir la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 55 et 56.

4.1164 Bien plus, la Décision du Conseil a été, en fait, adoptée par les PARTIES CONTRACTANTES elles-mêmes. Dans le document du GATT n° L/5414 (12 novembre 1982)

⁵²¹ Le paragraphe 4.1160 reprend l'observation des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Les processus économiques qui se déroulent à l'étranger incluent-ils tous les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, y compris la fabrication?

⁵²² Les paragraphes 4.1161 à 4.1182 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Veuillez expliquer la pertinence de la Décision du Conseil de 1981 pour le présent différend.

(*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.* Ainsi, alors que les PARTIES CONTRACTANTES étaient libres de rejeter la Décision du Conseil de 1981, elles ont choisi au contraire de l'adopter explicitement.

4.1166 Le Groupe spécial a demandé quelle était la signification de l'intervention du délégué du Brésil lorsqu'il avait déclaré à la réunion du Conseil que le texte de la Décision était hermétique et qu'il aurait préféré séparer l'adoption des rapports du Groupe spécial des interprétations générales. Malgré les réserves que le délégué du Brésil a pu avoir à formuler après l'adoption de la Décision du Conseil, il est clair que la Décision du Conseil constituait une interprétation générale du GATT de 1947, et a été reconnue comme telle par les participants à la réunion du Conseil. Son statut d'interprétation générale est renforcé par l'intervention subséquente du délégué du Chili, qui a déclaré qu'"[i]l partageait les préoccupations de la délégation brésilienne et estimait qu'il *aurait été* préférable d'adopter un tel texte dans une optique juridique plutôt que législative *comme cela semblait être le cas*" (pas d'italique dans l'original). Pour employer la terminologie des Communautés européennes, le délégué du Chili a estimé à bon droit que le Conseil s'engageait dans une activité "normative".

4.1167 L'échange de vues subséquent entre les États-Unis, les Communautés européennes et le Canada, cité aux paragraphes 54 à 57 de la deuxième déclaration orale des Communautés européennes, concernait uniquement l'interprétation que les États-Unis ont donnée à l'époque de la compatibilité du régime DISC avec la Décision du Conseil et, en tant que tel, est dépourvu de pertinence lorsqu'il s'agit de dégager la signification d'ensemble de la Décision du Conseil dans le contexte du présent différend, ou son statut en tant que déclaration générale d'une portée débordant les quatre affaires en cause.

4.1168 Toutefois, les discussions que le Conseil du GATT a consacrées au régime DISC après l'adoption de la Décision du Conseil indiquent que les membres du Conseil considéraient la Décision comme une "décision" de fond du Conseil, et non simplement comme l'adoption ordinaire du rapport d'un groupe spécial. Les Communautés européennes et les autres parties contractantes ont considéré la Décision comme normative et, à raison ou à tort, ont critiqué la législation DISC comme n'étant pas compatible avec cette décision.

4.1169 Par exemple, à la réunion du Conseil des 29 et 30 juin 1982, le représentant des Communautés européennes a indiqué ce qui suit:

Nous avons étudié ces thèses. À notre avis, les États-Unis poursuivent leur argumentation comme si le système DISC n'était pas différent dans sa forme des autres pratiques examinées par le Groupe spécial. Dans la réalité, il s'agit de pratiques fondamentalement différentes et les conséquences de la décision de décembre varient en fonction de l'applicabilité de sa substance aux différentes pratiques en question. Une différence importante provient du fait que le rapport du Groupe spécial sur la législation DISC ne mentionne pas l'imposition des "activités à

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 laquelle certaines pratiques fiscales européennes, dans certains cas, n'étaient pas conformes à l'article XVI:4, et telle était bien la raison pour laquelle la Communauté économique européenne et ses États membres avaient proposé la formule adoptée; cette formule ne modifie en rien l'élément essentiel sur lequel le Groupe spécial a fondé ses conclusions concernant les sociétés DISC.

Pour conclure sur ce point, on dira que le rapport du Groupe spécial sur les sociétés DISC *ne repose pas* sur une base juridique incorrecte. Il se fonde sur les dispositions de l'article XVI:4, dont nous sommes tous convenus qu'elles n'ont pas été modifiées. *L'interprétation juridique de décembre dernier n'a pas vicié l'approche du Groupe spécial, car elle s'applique à une situation qui ne se retrouve pas dans l'affaire des sociétés DISC. En conséquence, notre opinion est que le régime de sociétés DISC est la seule pratique qui demeure incompatible avec l'Accord général (C/M/159, pages 7 et 8, réimprimé en entier sous la cote C/W/391, pages 3 et 4; souligné dans l'original; pas d'italique dans l'original).*

4.1170 Dans un même esprit, le représentant de l'Australie a déclaré que:

Les constatations du Groupe spécial [DISC] n'ont en aucune façon été modifiées lors de l'adoption du rapport, le texte sur lequel les délégations se sont mises d'accord en décembre 1981 se limitant à clarifier la situation concernant l'imposition des marchandises résultant de processus économiques qui se déroulent en dehors du territoire du pays exportateur. C/M/159, page 12.

4.1171 En outre, à la réunion du Conseil du 21 juillet 1982, C/M/160, les Communautés européennes ont présenté une résolution, réimprimée sous la cote C/W/392, qui contenait une référence spécifique à la Décision du Conseil:

Rappelant que ce rapport du Groupe spécial [DISC] a été adopté en décembre 1981, *en même temps qu'une décision* concernant le régime fiscal applicable à certaines activités d'exportation au regard des dispositions de l'article XVI:4 (document L/5271) ... (pas d'italique dans l'original).

4.1172 Ces références, qui ne représentent qu'un petit échantillon des déclarations faites à la suite de la réunion du Conseil de décembre 1981, montrent bien que les membres du Conseil, y compris les Communautés européennes, considéraient la Décision du Conseil de 1981 comme une interprétation faisant autorité en matière d'imposition des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.

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.

au choix en cours du prochain Directeur général de l'OMC. Ces Membres ont-ils tort de faire fond sur cette déclaration parce qu'elle n'est pas de même ampleur qu'une décision concernant une dérogation?

4.1178 À moins que le Conseil ne soit disposé à reléguer ces décisions et instruments juridiques ainsi que d'innombrables autres à ce que les Communautés européennes ont appelé l'"histoire nébuleuse" du GATT de 1947, il doit admettre que la Décision du Conseil de 1981 a été incorporée au GATT de 1994.

4.1179 En dernière analyse, les arguments des Communautés européennes concernant le statut de la Décision du Conseil de 1981 se ramènent à la simple assertion selon laquelle la Décision du Conseil ne relève pas du paragraphe 1 b) iv) parce qu'elle a été générée à la fin d'un processus qui a commencé dans le cadre des dispositions relatives au règlement des différends figurant dans l'article XXIII du GATT. Toutefois, que le processus ait commencé dans le cadre des travaux d'un groupe spécial chargé du règlement d'un différend ou d'un groupe de travail, cela n'influe en rien sur la nature de l'action du Conseil à la fin du processus. Si le Conseil avait seulement voulu statuer dans le cadre d'un règlement de différends, il aurait pu s'abstenir d'adopter les rapports du Groupe spécial *Législations fiscales*. Ou encore il aurait pu adopter un ou plusieurs rapports, le rapport DISC par exemple, et s'abstenir d'adopter les autres. Il a, au contraire, pris une décision qui, selon ses termes exprès, n'était pas limitée aux affaires dont il était saisi, mais serait applicable "d'une manière générale", comme l'ont compris les membres du GATT à l'époque, y compris les Communautés européennes.

4.1180 Bien que les États-Unis soient persuadés que la Décision du Conseil a été reprise dans le GATT de 1994, en vertu du paragraphe 1 b) iv), et incorporée aux règles de l'OMC en général par l'article XVI:1 de l'Accord de Marrakech, pour le cas où le Groupe spécial en déciderait autrement, les États-Unis appellent son attention sur l'affirmation de l'Organe d'appel dans le rapport *Japon - Boissons alcooliques*, page 17, à propos des rapports adoptés des groupes spéciaux du GATT de 1947. L'Organe d'appel a indiqué que, si ces rapports n'ont aucune force obligatoire à l'égard des groupes spéciaux établis ultérieurement, ils "sont une partie importante de l'"acquis" du GATT. Ils sont souvent examinés par les groupes spéciaux établis ultérieurement. Ils suscitent chez les Membres de l'OMC des attentes légitimes et devraient donc être pris en compte lorsqu'ils ont un rapport avec un autre différend."

4.1181 Dans le cas d'espèce, les considérations ci-dessus devraient être encore plus importantes s'agissant de la Décision du Conseil que dans le cas d'un rapport de groupe spécial normal adopté. La Décision du Conseil interprétait l'article XVI:4 du GATT à la fois d'une manière générale, et dans le cadre d'un différend entre les mêmes parties que dans le présent différend et d'une législation qui a précédé la législation en cause dans le présent différend. Bien plus, comme ils l'ont indiqué tout au long de leurs présentations, les États-Unis se sont beaucoup inspirés de la Décision du Conseil pour élaborer le régime FSC d'une manière qui le mettrait à l'abri des critiques dont le régime DISC avait fait l'objet. Enfin, la Décision du Conseil constitue la *seule* orientation claire dont dispose le Groupe spécial quant à la manière dont l'exonération d'impôt des revenus de source étrangère devrait être traitée au regard des règles de l'OMC en matière de subventions.

4.1182 Ainsi, même s'il était constaté que la Décision du Conseil n'a pas été juridiquement incorporée aux règles de l'OMC et au GATT de 1994, les États-Unis estiment que le raisonnement figurant dans la Décision du Conseil devrait être considéré comme revêtu d'une très forte autorité pour ce qui est de l'interprétation des articles premier et 3 de l'Accord SMC ainsi que du point e) et de la note de bas de page 59 de la Liste exemplative de subventions à l'exportation.

4.1183 De l'avis des États-Unis, il n'y a pas conflit entre l'article XVI:4 du GATT, tel qu'il a été interprété par la Décision du Conseil, et l'Accord SMC. Le Conseil a interprété l'article XVI:4 comme signifiant 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. 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 Peut-être plus qu'aucune des autres questions posées par le Groupe spécial et par les parties au cours de la présente affaire, cette question va au cœur du sujet, parce qu'elle souligne à quel point les arguments des Communautés européennes privilégient "la forme par rapport au fond".⁵²⁶

4.1187 Bien que l'Accord SMC soit dépourvu de préambule ou de tout autre texte exposant ses objectifs, il est possible de glaner ces objectifs, en particulier en ce qui concerne la prohibition des subventions à l'exportation, à partir des pratiques décrites dans la Liste exemplative. Le point c) mentionne les tarifs de transport et de fret intérieurs pour des expéditions à l'exportation à des conditions plus favorables que pour les expéditions en trafic intérieur. Le point d) mentionne la fourniture de produits ou de services destinés à la production de marchandises pour l'exportation, à des conditions plus favorables que pour la production de produits pour la consommation intérieure. Le point f) mentionne l'octroi de déductions spéciales directement liées aux exportations ou aux résultats à l'exportation venant en sus de celles qui sont accordées pour la production destinée à la consommation intérieure. Les points g) et h) traitent tous deux, de façon générale, d'allègements des impôts indirects qui constituent un traitement favorable des produits exportés par opposition aux produits vendus pour la consommation intérieure.

4.1188 À partir de ces exemples, il semble juste de dire que l'objectif de la prohibition des subventions à l'exportation figurant dans l'Accord SMC est d'empêcher la stimulation artificielle des exportations – une stimulation qui n'est pas liée à l'efficacité économique ou à l'avantage comparatif – en excluant le traitement préférentiel des marchandises vendues pour l'exportation par rapport aux marchandises vendues pour la consommation intérieure. Cela pose la question de savoir comment il faudrait parvenir à cet objectif dans le contexte de l'imposition des revenus de source étrangère.

4.1189 Bien que l'examen des régimes fiscaux qui s'est déroulé à l'occasion du présent différend ne soit nullement exhaustif, on a vu que dans le cadre du régime de nombreux pays, les exportations de marchandises sont traitées plus favorablement que les ventes intérieures de marchandises pour ce qui est de l'impôt sur le revenu. Les États-Unis ont montré comment les régimes fiscaux des Pays-Bas, de la France, de la Belgique et de l'Allemagne permettent à une entreprise de payer moins d'impôts sur une transaction à l'exportation qu'elle n'en paierait sur une transaction intérieure comparable. Deuxième déclaration orale des États-Unis, paragraphes 70 à 80. L'aptitude à réduire les impôts de cette façon est bien connue de quiconque en Europe est chargé de stratégie fiscale. De manière analogue, le régime FSC se traduit par une plus faible imposition des transactions à l'exportation par rapport aux transactions intérieures comparables.

4.1190 Si l'on partait de zéro et si l'on considérait les objectifs de l'Accord SMC indépendamment de quoi que ce soit d'autre, on pourrait peut-être conclure à la nécessité de déclarer que chacun de ces régimes constitue une subvention à l'exportation parce que chacun permet que des revenus provenant

Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 15 (note de bas de page omise).

⁵²⁶ Les paragraphes 4.1186 à 4.1196 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Les États-Unis font valoir que les revenus de source étrangère n'ont pas tous à être imposés. Les Communautés européennes, répondant à la question n° 22 des États-Unis, disent que l'on ne peut permettre que le régime FSC exonère d'impôts les revenus de source étrangère en se fondant sur le fait de l'exportation. Quel est le point de vue le plus compatible avec l'objectif fondamental de l'Accord SMC, en particulier pour ce qui est de la prohibition concernant les subventions à l'exportation? En d'autres termes, si l'on rédigeait un nouvel accord SMC, comment les revenus de source étrangère seraient-ils traités?

de ventes à l'exportation supportent une moindre charge fiscale que les revenus provenant de transactions intérieures comparables. De plus, on ne pourrait défendre les régimes fiscaux européens (ou les régimes analogues d'autres Membres de l'OMC, d'ailleurs) en faisant valoir que d'autres types de revenus de source étrangère peuvent n'être pas imposés, parce que l'Accord SMC n'a pas à se préoccuper, par exemple, de la manière dont les Membres imposent les revenus provenant de transactions à l'importation, les revenus passifs provenant d'investissements à l'étranger ou les revenus réalisés grâce à la fabrication à l'étranger. Comme on l'a indiqué ci-dessus, l'Accord SMC s'attache au traitement favorable des ventes à l'exportation de marchandises, par comparaison avec les ventes intérieures. Les avantages fiscaux accordés aux exportations dans le cadre des régimes fiscaux européens sont subordonnés aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) et du point e) parce qu'un producteur de marchandises doit exporter pour obtenir les avantages fiscaux en question. En de nombreux cas, la subordination à l'exportation est implicite dans la manière dont les différents systèmes fiscaux fonctionnent. Par exemple, dans les transactions comportant la distribution de marchandises, les exonérations fiscales (qu'elles soient prévues par la loi ou par une convention) prévues dans le cadre de divers systèmes fiscaux européens ne sont effectivement applicables qu'aux revenus liés à des activités de distribution menées à l'étranger par l'intermédiaire de succursales ou de filiales étrangères et *non* aux revenus provenant de la distribution réalisée au moyen d'activités intérieures.

4.1191 Toutefois, cette méthode puriste doit être abandonnée parce que la majorité, sinon la totalité, des pays n'imposent pas les revenus de source étrangère de la même manière que les revenus de source nationale. Plus précisément, même si les méthodes varient d'un pays à l'autre, la majorité, sinon la totalité, des pays imposent les revenus de source étrangère à un moindre degré que les revenus de source nationale, et dans certains cas il arrive qu'ils n'imposent pas du tout les revenus de source étrangère. Par exemple, certains pays, dont plusieurs en Europe, exonèrent une partie ou la totalité des revenus de succursales étrangères des sociétés *nationales*. Un nombre écrasant de pays, dont les États-Unis, reportent généralement l'imposition des revenus étrangers non distribués de filiales étrangères. Bien plus, le report dans le temps de l'impôt sur le revenu peut se ramener à une exonération fiscale, et certains pays, dont plusieurs en Europe, combinent le report de l'impôt afférent aux bénéfices non distribués et une exonération spécifique applicable aux bénéfices des filiales étrangères lorsqu'ils sont distribués sous la forme de dividendes.

4.1192 Ainsi, une approche puriste à l'égard des subventions à l'exportation se heurte à un conflit structurel inévitable qui surgit à l'interface des régimes fiscaux et des règles relatives aux subventions, en ce sens qu'une telle approche amènerait à classer la majorité – peut-être même la totalité – des régimes fiscaux du monde dans la catégorie des subventions à l'exportation prohibées. Il est inutile de dire que ce n'est pas là le type de résultat qui aurait des chances de se traduire par les règles de droit d'une organisation multilatérale aussi vaste que l'OMC.

4.1193 L'historique des affaires *Législations fiscales* est instructif à cet égard. Le groupe spécial chargé de ces affaires a constaté que les régimes fiscaux européens en question constituaient des subventions à l'exportation parce que les exportations étaient imposées moins lourdement que les transactions intérieures comparables. Voir la deuxième communication des États-Unis, paragraphes 23 et 24. Du point de vue économique et compte tenu des objectifs qui sont à l'heure actuelle inscrits dans l'Accord SMC, les conclusions du Groupe spécial n'étaient ni dénuées de fondement, ni irrationnelles. Toutefois, si les constatations du Groupe spécial avaient été maintenues, les pays se seraient trouvés devant une alternative inacceptable: a) soit refondre leurs régimes fiscaux de manière que les revenus de source étrangère et les revenus de source nationale soient imposés de façon identique; b) soit accepter que leurs régimes fiscaux soient déclarés constituer des subventions à l'exportation. Face à ce conflit structurel entre régimes fiscaux et règles relatives aux subventions, les membres du GATT ont infirmé les constatations du groupe spécial. Rejetant une approche puriste, le Conseil a interprété l'article XVI:4 du GATT comme permettant aux pays d'exonérer d'impôt les

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 Toutefois, ils notent que ce membre de phrase a été interprété par le Groupe spécial chargé de l'affaire *Noix de coco desséchée*. Bien qu'ils aient cité la partie pertinente du rapport de ce groupe spécial au paragraphe 33 de leur deuxième communication, les États-Unis reproduiront cette citation ici, pour la commodité du Groupe spécial. Le Groupe spécial a indiqué 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

⁵²⁸ Le paragraphe 4.1197 reprend les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: À quoi le terme "exclusivement", à l'article 3.1 a) et 3.1 b) de l'Accord SMC, renvoie-t-il en ce qui concerne les activités économiques visées?

⁵²⁹ Les États-Unis disent "sciemment" parce qu'il est possible que dans l'histoire de la législation américaine en matière de droits compensateurs, qui s'étend sur une centaine d'années, les autorités responsables aient imposé des droits compensateurs à l'encontre d'une mesure fiscale, par suite d'un malentendu quant au type de revenus exonérés d'impôts par la mesure.

⁵³⁰ Les paragraphes 4.B.1198 et 4.1199 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: Les États-Unis ou les Communautés européennes ont-ils procédé à une enquête sur une mesure comme le régime FSC selon des procédures nationales en matière de droits compensateurs?

⁵³¹ Les paragraphes 4.1200 et 4.1201 reprennent les observations des États-Unis concernant la question suivante du Groupe spécial: À l'article 1.1 de l'Accord SMC, le membre de phrase "Aux fins du présent accord" a-t-il un sens particulier?

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. 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

Dans leur première communication, les **Communautés européennes** font valoir ce qui suit:

4.1202 Comme cela a été expliqué, les exonérations d'impôt et la possibilité d'appliquer les règles spéciales de fixation administrative des prix dans le cadre du régime FSC sont limitées aux revenus issus des exportations 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).

4.1203 Afin de répondre aux conditions requises pour bénéficier du régime FSC et, par conséquent, 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".

4.1204 Les subventions FSC sont par conséquent 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.

Dans leur première communication, les **États-Unis** répondent ce qui suit:

4.1205 Les Communautés européennes font valoir que le régime FSC contrevient à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC car les exonérations d'impôt qu'il prévoit s'appliquent aux revenus issus des transactions à l'exportation qui portent sur des produits "dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent".⁵³³ La conclusion juridique des Communautés européennes en ce qui concerne cette allégation particulière est erronée à plusieurs titres. En outre, il s'agit là d'une question que le présent Groupe spécial n'a pas lieu de considérer.

4.1206 Premièrement, le régime FSC ne peut être une subvention prohibée en vertu de l'article 3 car il ne constitue par une "subvention" tel que ce terme est défini à l'article premier. Deuxièmement, l'article 3 prévoit expressément que toute mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation ne peut être prohibée en vertu d'aucune autre disposition de

⁵³² *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.

⁵³³ Article 927 a) 1) C) du Code des impôts.

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 se procure un composant auprès d'un fournisseur des États-Unis, ce composant est normalement réputé être une marchandise originaire des États-Unis aux fins de la règle des 50 pour cent de la valeur totale. Toutefois, les marchandises à partir desquelles ce composant a été fabriqué peuvent avoir été essentiellement, voire intégralement, des marchandises importées. En pareilles circonstances, il n'y a pas de préférence en faveur des produits nationaux par rapport aux produits importés car le composant fini est habituellement réputé être une marchandise originaire des États-Unis. À l'évidence, ce processus peut se rencontrer non seulement au niveau des composants, mais aussi à celui des sous-composants, des sous-sous-composants, etc.

4.1211 Troisièmement, il faut également reconnaître que, pour ce qui est de branches de production exportatrices importantes, la prescription concernant les 50 pour cent n'a guère ou pas d'effet pratique.

⁵³⁴ Première communication des Communautés européennes, paragraphe 165.

⁵³⁵ Article 927 a) 1) C) du Code des impôts, (pas d'italique dans l'original).

Par exemple, dans le secteur de l'agriculture que visent les Communautés européennes dans le présent différend, la notion de l'incorporation de marchandises importées dans des produits d'exportation est irréaliste et artificielle. Ainsi, pour le secteur de l'agriculture, la prescription concernant les 50 pour cent est dans une large mesure inapplicable. Pareillement, en ce qui concerne d'autres secteurs, tels que ceux des produits chimiques et des logiciels, la notion de l'incorporation de "produits" importés dans des produits destinés à l'exportation est irréaliste du point de vue commercial.

4.1212 Pour toutes ces raisons, la définition de la prescription concernant les 50 pour cent que donnent les Communautés européennes est inexacte et de nature à induire en erreur. Néanmoins, comme on l'a fait observer plus haut, le Groupe spécial n'a même pas lieu de considérer la question de savoir si, du fait de ces prescriptions, l'exonération d'impôt prévue par le régime FSC est "subordonnée [...] à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b).

4.1213 L'article 3.1 b) dispose, dans sa partie pertinente, que "[e]xception 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: ... subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Cependant, l'article 3.1 a), la disposition concernant les subventions à l'exportation, inclut une note de bas de page, la note 5, aux termes de laquelle "Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord."

4.1214 En conséquence, pour qu'une mesure constitue une subvention prohibée en vertu de l'article 3, il faut que quatre conditions soient remplies, dont les deux premières sont les suivantes:

- elle doit être une "subvention" au sens de l'article premier;
- elle ne doit pas être une mesure qui, au regard de l'Annexe I, *ne constitue pas* une subvention à l'exportation.

4.1215 Les États-Unis ont démontré plus haut que le régime FSC n'est pas une subvention au regard de l'article premier de l'Accord SMC. Comme l'Accord SMC et la Décision du Conseil de 1981 prévoient qu'un Membre n'est pas tenu d'imposer les revenus imputables aux processus économiques à l'étranger, ces revenus ne constituent pas des "recettes [...] normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Le régime FSC n'est donc pas une "subvention" tel que ce terme est défini à l'article premier. Puisque l'article 3.1 ne prohibe des mesures que si elles constituent des "subventions définies à l'article premier", le régime FSC ne peut enfreindre l'article 3.1 b).

4.1216 Une autre raison pour laquelle le Groupe spécial n'a pas eu lieu de considérer la question de savoir si l'article 3.1 b) s'applique, pour le moins, au régime FSC est que l'allégation des Communautés européennes est exclue par la note de bas de page 5 de l'Accord SMC. Aux termes de celle-ci, "[l]es mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de [cet article 3.1 a)]⁵³⁶, ni *d'aucune autre disposition du présent accord*" (pas d'italique dans l'original). Selon la note de bas de page 5, aucune prohibition, où qu'elle figure dans l'Accord SMC, n'est applicable aux mesures qui sont désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation. Comme cela a été expliqué plus haut, l'Annexe I, la Liste exemplative de subventions à l'exportation, désigne certains types de mesures

⁵³⁶ La note de bas de page n° 5 est relative à l'article 3.1 a). C'est pourquoi les termes "cette disposition" désignent l'article 3.1 a).

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 pas été prises si cette disposition n'existait pas. En outre, il n'y a pas non plus de règle *de minimis* quant à l'application de la prohibition des subventions concernant la teneur en éléments d'origine locale.

Les **États-Unis** répondent par ailleurs dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial de la façon suivante:

4.1224 En outre, le fait que le régime FSC n'est en aucun cas une subvention signifie qu'il ne peut pas être une subvention au remplacement d'importations. Aux termes de l'article 3.1 b), une mesure ne constitue pas une subvention au remplacement d'importations à moins qu'elle ne soit en premier lieu une subvention.

4.1225 De plus, comme la note de bas de page 59 prévoit que les exonérations d'impôt pour les revenus imputables aux processus économiques à l'étranger, telles que le régime FSC, ne constituent pas des subventions à l'exportation prohibées, le régime FSC ne peut pas être prohibé au titre de l'article 3.1 b). La note de bas de page 5 de l'Accord SMC dispose que toute mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation n'est prohibée par aucune disposition de l'Accord. La note de bas de page 5, lorsqu'elle est lue conjointement avec la note de bas de page 59, exempte le régime FSC de toute prohibition au titre de l'article 3.1 b).

Les **États-Unis** répondent par ailleurs dans leur deuxième communication ce qui suit:

4.1226 S'agissant de l'allégation des Communautés européennes selon laquelle l'exonération d'impôt du régime FSC et les règles de fixation administrative des prix qu'il prévoit enfreignent l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, à la première réunion du Groupe spécial, les Communautés européennes ont concédé qu'une mesure ne peut enfreindre l'article 3.1 b) que si elle constitue une subvention. Ainsi que cela a été établi plus haut et dans la première communication des États-Unis, comme le régime FSC ne comporte pas l'abandon de recettes qui sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii), il ne peut pas contrevenir à l'article 3.1 b).

4.1227 En outre, comme le régime FSC ne constitue pas, conformément à la note de bas de page 59, une subvention à l'exportation visée à l'Annexe I, il n'est pas prohibé au titre de l'article 3.1 b) en vertu de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC. Dans la partie de leur déclaration orale qui traite de l'article 3.1 b), les Communautés européennes ne prennent pas en considération la note de bas de page 5 et concèdent, semble-t-il, que si une mesure n'est pas désignée comme constituant une subvention à l'exportation dans l'Annexe I, la note de bas de page 5 empêche qu'elle soit traitée comme une subvention prohibée au titre de l'article 3.1 b).⁵³⁷

4.1228 Toutefois, les Communautés européennes ont bien mentionné la note de bas de page 5 en rapport avec leurs arguments concernant le régime FSC en tant que subvention à l'exportation présumée, indiquant que la note "a trait uniquement aux mesures qui ne sont pas considérées comme des subventions à l'exportation dans la Liste exemplative. Si elle exemptait les subventions qui ne sont pas expressément désignées dans la Liste exemplative comme étant des subventions prohibées, elle transformerait la Liste exemplative en une *liste exhaustive*, ce qui serait contraire à l'intention exprimée."⁵³⁸

⁵³⁷ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphes 90-93.

⁵³⁸ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 88 (pas d'italique dans l'original).

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 estiment alors que le traitement fiscal favorable accordé par les systèmes fiscaux territoriaux aux transactions à l'exportation, par opposition aux transactions intérieures, constitue pareillement une "subordination" aux fins de l'article 3.1 a). Étant donné qu'un producteur assujéti à un système fiscal territorial peut payer moins d'impôts s'il exporte que s'il vend sur le marché intérieur, cela l'oblige à prendre des décisions qui n'auraient pas été prises si les transactions à l'exportation et les transactions sur le marché intérieur supportaient la même charge fiscale.

4.1232 Comme c'est le cas pour ses allégations au titre de l'article 3.1 a), l'incapacité des Communautés européennes à démontrer que le régime FSC est une subvention au regard de l'article premier signifie qu'il ne peut être une subvention prohibée au titre de l'article 3.1 b). En outre, en vertu de la note de bas de page 5, le régime FSC échappe à toutes les prohibitions de l'Accord SMC car, comme le prévoit la note de bas de page 59, une mesure telle que le régime FSC est désignée comme ne constituant pas une subvention à l'exportation. Enfin, les Communautés européennes n'ont pas réussi à démontrer que l'exonération d'impôt prévue par le régime FSC est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

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

⁵³⁹ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 93. Dans le même paragraphe, les Communautés européennes faussent le sens de la première communication des États-Unis lorsqu'elles indiquent que "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". Ce que les États-Unis ont dit, c'est que la prescription concernant les 50 pour cent étant fondée sur la "valeur" du produit fini, ce produit pouvait être constitué à 100 pour cent de "produits" importés et répondre tout de même aux conditions requises pour bénéficier de l'exonération d'impôt du régime FSC. Plutôt que de répéter ici ce qu'ils ont déjà dit, les États-Unis renvoient le Groupe spécial à leur première communication, paragraphes 156-163.

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 l'effet qu'elle a est comparable à celui qui résulte de systèmes fiscaux territoriaux car, et je cite:

"un producteur assujéti à un système fiscal territorial peut payer moins d'impôts s'il exporte que s'il vend sur le marché intérieur, ce qui l'oblige à prendre des décisions qui n'auraient pas été prises si les transactions à l'exportation et les transactions sur le marché intérieur supportaient la même charge fiscale".

4.1235 L'argumentation des États-Unis est difficile à suivre. Comme les Communautés européennes l'ont expliqué dans leur première communication écrite, les avantages du régime FSC ne s'appliquent qu'à l'exportation de "biens d'exportation" qui sont définis à l'article 927 a) du Code des impôts comme des biens "dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent". Les États-Unis doutent qu'il s'agisse d'une "subordination" aux fins de l'article 3.1 b) car il y a certains cas dans lesquels la valeur ajoutée par l'assemblage ou la fabrication aux États-Unis représentera déjà 50 pour cent de sorte que cette condition n'est pas une contrainte.

4.1236 Les Communautés européennes considèrent que lorsqu'une loi établit une restriction à l'utilisation de matériaux importés (comme le fait clairement l'article 927 a)), il s'agit d'une subordination concernant la teneur en éléments d'origine locale, et si, dans un certain nombre de cas, la restriction n'a pas d'effet dans la pratique, il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Il y a au moins une subordination concernant la teneur en éléments d'origine locale dans tous les cas où la valeur des produits exportés qui n'est pas imputable aux composants ou à la matière première est inférieure à 50 pour cent puisqu'il est alors impossible d'utiliser à hauteur de 100 pour cent des composants ou des matières premières importées.

4.1237 La comparaison avec l'effet des systèmes fiscaux territoriaux est intégralement fautive et les États-Unis n'ont mis en évidence aucune prescription juridique dans ces systèmes relative à l'utilisation de produits nationaux ou restreignant l'utilisation de produits importés.

D. QUESTION DE SAVOIR SI LES MESURES FSC CONTREVIENNENT À L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

Les **Communautés européennes** soutiennent dans leur première communication ce qui suit:

Introduction

4.1238 L'article 3.1 de l'Accord SMC s'applique "exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture". Il est donc nécessaire d'examiner si ledit accord autorise l'octroi de subventions FSC aux produits agricoles. Il sera démontré plus bas que tel n'est pas le cas et que le régime FSC contrevient également aux 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 présenteront deux séries d'arguments; la première fondée sur l'hypothèse selon laquelle les subventions FSC sont visées par l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture (en particulier l'article 9:1 d)) et la seconde, sur l'hypothèse selon laquelle elles ne le sont pas.

⁵⁴⁰ Paragraphe 151 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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 II de la Partie IV de sa Liste *excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui y sont spécifiées et n'accordera pas de telles subventions pour ce qui est de tout produit agricole non spécifié dans cette section de sa Liste.*"

(pas d'italique dans l'original)

4.1242 L'article 8 de l'Accord sur l'agriculture prévoit ce qui suit:

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

4.1243 En conséquence, les subventions à l'exportation ne sont pas autorisées en vertu de l'Accord sur l'agriculture pour ce qui est des produits agricoles excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités spécifiées dans la Liste pertinente et ne sont pas autorisées du tout pour ce qui est des produits agricoles non spécifiés dans la Liste.

4.1244 Les subventions qui ne sont pas autorisées au titre de l'Accord sur l'agriculture peuvent bien entendu être prohibées en vertu de l'Accord SMC. Il a été montré plus haut que les subventions FSC sont ainsi prohibées.

4.1245 L'Accord sur l'agriculture reconnaît à l'article 10:1 qu'il peut y avoir certaines subventions à l'exportation qui ne sont éventuellement pas visées par l'article 9:1. Il dispose 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."

4.1246 Outre les transactions non commerciales (c'est-à-dire l'aide au développement) mentionnées à l'article 10:1, il y a le cas des crédits à l'exportation visés à l'article 10:2 de l'Accord.

4.1247 Au vu de la difficulté qu'ont les Membres à identifier les transactions à l'exportation qui sont subventionnées et celles qui ne le sont pas, l'article 10:3 de l'Accord renverse la charge de la preuve et dispose que:

"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."

Exportations de produits agricoles des États-Unis bénéficiant de subventions FSC

4.1248 Les Communautés européennes ont communiqué dans la pièce n° 16 des Communautés européennes des données sur les exportations des États-Unis et les importations communautaires de blé, maïs, fèves de soja et coton pour la période qui va de 1995 à 1997. Celles-ci montrent les exportations de tous ces produits vers les Communautés européennes. En ce qui concerne le maïs, les fèves de soja et le coton, les États-Unis n'ont inclus aucun engagement de réduction dans leur Liste, ce qui fait qu'aucune subvention à l'exportation n'est autorisée. Pour ce qui est du blé, les notifications des États-Unis au Comité de l'agriculture montrent que les quantités de produit exportées avec des subventions ont été inférieures aux engagements.

4.1249 Il n'y a rien dans la législation FSC ou ailleurs dans la législation des États-Unis qui empêche les exportations de maïs, de fèves de soja et de coton de bénéficier des subventions FSC.

4.1250 Les derniers chiffres communiqués par les États-Unis en ce qui concerne les FSC se rapportent à 1992. Le tableau 1 relatif à la pièce n° 12 des Communautés européennes fait état de 27 FSC s'occupant de l'exportation de "céréales et fèves de soja" et de neuf pour le coton avec des recettes brutes de 4,4 millions et 1,7 million de dollars EU, respectivement, ce qui démontre que les FSC peuvent être et sont utilisées pour l'exportation de ces produits. De fait, la législation FSC contient des règles spécifiques conçues pour faciliter l'application du régime aux coopératives agricoles (articles 923 a) 4) et 925 f) du Code des impôts).

4.1251 L'article 923 a) 4) du Code des impôts prévoit que, dans le cas d'une FSC détenue par une coopérative, les revenus de la FSC réalisés à l'exportation qui sont exonérés d'impôt représentent 100 pour cent de ses revenus réalisés à l'exportation (au lieu de 65 pour cent comme c'est normalement le cas – voir la section II.C.8 ci-dessus).

4.1252 Étant donné que le recours à des FSC se développe partout dans l'économie des États-Unis avec l'utilisation de logiciels pour porter les profits à un niveau aussi élevé que possible, il est clair que les exportations de blé, maïs, fèves de soja et coton pour la période allant de 1995 à 1997 susmentionnées ont bénéficié dans une certaine mesure des subventions FSC.

4.1253 Les Communautés européennes vont maintenant expliquer comment les subventions FSC, qu'elles soient ou non visées par l'article 9 de l'Accord sur l'agriculture, doivent être considérées comme contraires audit accord.

Les subventions FSC sont visées par l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture

4.1254 L'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture exige que soit inscrit dans les Listes et que fasse l'objet de réductions:

"[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".

4.1255 On peut considérer que le régime FSC relève de cette catégorie. En réduisant l'impôt exigible du fait des ventes à l'étranger, le régime FSC réduit les coûts de la commercialisation des exportations. L'exception concernant "les services de promotion des exportations et les services consultatifs largement disponibles" ne s'applique pas puisque le régime FSC n'est pas un "service" mais une exonération d'impôt.

4.1256 Sur les quatre produits agricoles pris en considération, le maïs, les fèves de soja et le coton en ce qui concerne la période allant de 1995 à 1997 ne pouvaient absolument pas être exportés sans subventions à l'exportation. Par conséquent, l'application à ces produits du régime FSC était contraire à l'Accord sur l'agriculture.

4.1257 En revanche, le blé peut bénéficier de subventions à l'exportation dans le cadre de l'Accord. Cependant, comme cela est indiqué dans le tableau de la pièce n° 16 des Communautés européennes, il était possible, en 1995, au regard de l'engagement pris, d'exporter une quantité maximum de 20,2 millions de tonnes. Les États-Unis ont notifié que seules 560 000 tonnes ont fait l'objet de telles subventions en 1995. Au total, les États-Unis ont exporté 32,4 millions de tonnes de blé en 1995, ce qui signifie que 31,8 millions de tonnes ont été prétendument exportées sans subventions à l'exportation.

4.1258 Les États-Unis ne tiennent pas compte des subventions accordées aux produits agricoles dans le cadre du régime FSC aux fins de respecter leurs engagements au titre de l'Accord sur l'agriculture.

4.1259 Selon l'article 10:3 de l'Accord, il incombe aux États-Unis de prouver que tout le maïs, toutes les fèves de soja et tout le coton, ainsi que tout le blé en dépassement du niveau de leurs engagements de réduction ont été exportés sans bénéficier de subventions FSC. S'ils ne le font pas, ils doivent être réputés avoir enfreint les articles 8 et 3:3 de l'Accord sur l'agriculture.

Les subventions FSC ne sont pas visées par l'article 9:1 b) de l'Accord sur l'agriculture

4.1260 Même si les subventions prévues par le régime FSC ne sont pas visées par l'article 9:1 d), elles n'en sont pas moins contraires à l'article 8 de l'Accord sur l'agriculture qui s'applique à toutes les subventions à l'exportation octroyées pour les produits agricoles, qu'elles soient ou non décrites à l'article 9:1 de l'Accord.

4.1261 Dans le cas des États-Unis, le niveau des engagements en matière de subventions à l'exportation pour le maïs, les fèves de soja et le coton est de zéro.

4.1262 Par conséquent, conformément à l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture, il incombe aux États-Unis de prouver que tout le maïs, toutes les fèves de soja et tout le coton, ainsi que tout le blé en dépassement du niveau de leurs engagements de réduction ont été exportés sans bénéficier de subventions FSC. S'ils ne le font pas, ils doivent être réputés avoir enfreint les articles 8 et 3:3 de l'Accord sur l'agriculture ainsi que l'article 3 de l'Accord SMC en ce qui concerne ces subventions.

Conclusion

4.1263 Sous réserve que les États-Unis démontrent qu'aucune de leurs exportations de coton, de maïs ou de fèves de soja ne bénéficie des subventions FSC, de même qu'aucune de leurs exportations de blé

en dépassement du niveau de leurs engagements de réduction, ils doivent être considérés comme ayant enfreint les articles 3:3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture.

Dans leur première communication, les **États-Unis** répondent ce qui suit:

4.1264 Le régime FSC ne contrevient pas aux obligations découlant pour les États-Unis de l'Accord sur l'agriculture pour la simple raison que, comme cela est démontré plus bas, ledit régime n'est pas une subvention à l'exportation aux fins de cet accord.

Les dispositions concernant les subventions à l'exportation de l'Accord sur l'agriculture doivent être interprétées à la lumière de l'article XVI du GATT de 1994 et de l'Accord SMC

4.1265 Comme point de départ, il faut déterminer ce qu'est une "subvention à l'exportation" aux fins de l'Accord sur l'agriculture. À cet égard, les Communautés européennes ont cité deux dispositions, l'article 1 e) et l'article 9:1 d) de cet accord. L'article 1 e) est une définition générale qui prévoit ce qui suit: "l'expression "subventions à l'exportation" s'entend des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, y compris les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9 du présent accord". L'article 9:1 d) est plus précis, prévoyant ce qui suit:

1. Les subventions à l'exportation ci-après font l'objet d'engagements de réduction en vertu du présent accord:

...

d) 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.

Comme il ressort clairement du texte, ces dispositions ne définissent ni l'une ni l'autre le terme "subvention". En outre, aucune autre disposition de l'Accord ne prévoit une telle définition.

4.1266 Par conséquent, dans un premier stade, le Groupe spécial doit interpréter le terme "subvention" tel qu'il est utilisé dans l'Accord sur l'agriculture. Les États-Unis estiment que, pour ce faire, le Groupe spécial est tenu en vertu de la Convention de Vienne sur le droit des traités et de l'article 21:1 de l'Accord sur l'agriculture d'examiner, comme faisant partie du contexte des dispositions en question, les dispositions pertinentes des autres Accords de l'OMC.⁵⁴¹ À cet égard, l'article XVI du GATT de 1994 et les articles premier et 3.1 a) ainsi que l'Annexe I de l'Accord SMC sont des dispositions qui, à l'évidence, sont pertinentes. De fait, le paragraphe c) ii) de l'article 13 de l'Accord sur l'agriculture (ladite "clause de paix") reconnaît expressément le lien entre l'Accord sur l'agriculture et ces dispositions.⁵⁴²

⁵⁴¹ L'article 21:1 prévoit ce qui suit: "Les dispositions du GATT de 1994 et des autres Accords commerciaux multilatéraux figurant à l'Annexe 1A de l'Accord sur l'OMC seront applicables sous réserve des dispositions du présent accord."

⁵⁴² L'article 13 c) ii) prévoit que durant la période de mise en œuvre, les subventions à l'exportation conformes à la Partie V de l'Accord sur l'agriculture seront exemptées des actions fondées, entre autres, sur l'article XVI du GATT de 1994 ou sur l'article 3 de l'Accord SMC.

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.

⁵⁴³ Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 14.

4.1273 S'agissant du premier critère, comme cela a été démontré plus haut, le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture. Ainsi, même à supposer pour les besoins de l'argumentation que le régime FSC soit octroyé pour réduire les coûts de commercialisation, etc., il ne serait pas visé par l'article 9:1 d).

4.1274 Deuxièmement, à supposer pour les besoins de l'argumentation que le régime FSC soit une subvention à l'exportation, il n'est pas octroyé pour réduire les coûts de commercialisation, etc. Si on se fonde sur le sens ordinaire des termes utilisés, le régime FSC ne réduit pas les coûts de commercialisation. Au lieu de cela, la législation FSC augmente le revenu net après impôt d'une FSC, et cela, non pas en réduisant les coûts de commercialisation mais en réduisant l'impôt exigible. 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.⁵⁴⁴

4.1275 De surcroît, au niveau du contexte, un examen de l'Accord SMC révèle que les rédacteurs des règles de l'OMC concernant les subventions savaient comment distinguer entre les subventions d'ordre fiscal potentielles et les autres types de subventions. Par exemple, les paragraphes e) à h) de la Liste exemplative établissent des règles spécifiques pour les différents types de mesures fiscales. Compte tenu de cela, il est inconcevable que ces mêmes rédacteurs aient eu pour intention que les mesures fiscales soient visées par une disposition comme l'article 9:1 d) qui, tel qu'il est rédigé, traite des subventions octroyées pour réduire les coûts de commercialisation et qui ne mentionne même pas le terme "impôt".⁵⁴⁵

4.1276 S'agissant des allégations des Communautés européennes au titre de l'Accord sur l'agriculture, il est encore plus évident que ces dernières ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve qui leur incombe. Pour ce qui est de l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC relève de l'article 9:1 d), c'est en vain que l'on cherche une explication dans la première communication des Communautés européennes, à plus forte raison une preuve, établissant que le régime FSC constitue une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture, l'une des conditions préalables applicable aux subventions relevant de l'article 9:1 d). En outre, l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle le régime FSC "réduit les coûts de la commercialisation des exportations" n'est pas viable à la lumière du sens ordinaire des termes de l'article 9:1 d).

4.1277 De même, s'agissant de leur affirmation selon laquelle le régime FSC constitue une "subvention [...] à l'exportation qui [n'est] pas énumérée [...] au paragraphe 1 de l'article 9" au sens de l'article 10 de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes n'ont présenté aucune explication ni aucun élément de preuve quant aux raisons pour lesquelles le régime FSC constitue une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'accord. Au lieu de cela, elles s'appuient sur l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture pour essayer d'éviter la charge de la preuve qui leur incombe. À supposer pour les besoins de l'argumentation que ledit article soit applicable, il ne fait rien de plus que transférer la charge sur le Membre mis en cause pour établir que les produits exportés en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'ont pas tiré profit d'une mesure donnée tenue pour être une subvention, ou sinon, que la mesure n'est pas une subvention à l'exportation. Cependant, l'article 10:3 ne peut pas être interprété comme transférant une charge de la preuve quelconque lorsque le produit exporté n'apparaît pas dans la section II de la Partie IV de la Liste du

⁵⁴⁴ De fait, si l'article 9:1 d) était interprété de la façon suggérée par les Communautés européennes, cette disposition s'appliquerait alors aux remises de TVA.

⁵⁴⁵ Les Communautés européennes n'ont pas soutenu que le régime FSC relève de l'un quelconque des autres paragraphes de l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture. Cependant, pour compléter l'analyse, les États-Unis estiment qu'aucun de ces autres paragraphes ne viserait une mesure concernant l'impôt sur le revenu, telle que le régime FSC.

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 **Communautés européennes** réfutent la réponse des États-Unis dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial de la façon suivante:

Introduction

4.1279 Les Communautés européennes ont expliqué dans leur première communication écrite⁵⁴⁶ que le régime FSC contrevient également aux 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'agriculture⁵⁴⁷ et la seconde, sur l'hypothèse selon laquelle elles ne le sont pas.⁵⁴⁸

4.1280 Hormis le fait de soulever une exception de procédure⁵⁴⁹, les États-Unis ont présenté un certain nombre d'arguments en réponse.

Les États-Unis allèguent qu'il n'y a pas de subvention au sens de l'Accord sur l'agriculture

4.1281 La première exception soulevée par les États-Unis est que, si de nombreuses dispositions de l'Accord sur l'agriculture réglementent les "subventions à l'exportation" et s'il y a des définitions des "subventions à l'exportation" aux articles 1 e) et 9 dudit accord, il n'y a néanmoins pas de définition du terme "subvention".

4.1282 Les Communautés européennes ont supposé et, à présent, estiment de manière formelle qu'au vu de la similitude entre l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, le terme utilisé dans le premier doit avoir le même sens que dans le second, au moins pour ce qui est des subventions à l'exportation, notamment parce que l'article 3.1 a) commence par une exception pour les subventions à l'exportation autorisées par l'Accord sur l'agriculture. Les termes utilisés dans les deux accords doivent donc avoir le même sens.

4.1283 Les États-Unis soutiennent qu'il faut prendre en considération l'article XVI du GATT et que, à la lumière notamment de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC et du paragraphe 1 b) iv) du texte qui

⁵⁴⁶ Paragraphes 167-192.

⁵⁴⁷ Paragraphes 183-188.

⁵⁴⁸ Paragraphes 189-191.

⁵⁴⁹ Traitée séparément [].

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 commercialisation des exportations. L'argument des États-Unis selon lequel la subvention ne réduit pas les coûts, simplement "l'impôt exigible" ne peut être accepté car, sinon, une aide financière directe aux sociétés commercialisant des produits agricoles échapperait à l'article 9:1 d): on pourrait soutenir que le don ne réduisait pas les coûts, qu'il augmentait seulement les revenus! Sans aucun doute, l'existence d'une subvention ne dépend pas des moyens par lesquels elle est octroyée.

4.1288 Le point important est que les subventions FSC, lorsqu'elles sont appliquées aux produits agricoles, sont par nature liées à la distribution ou à la commercialisation des produits. Commercialisation signifie publicité, promotion des ventes et démarchage, autant d'activités que la FSC doit exécuter (ou dont elle doit être responsable).⁵⁵²

Rejet par les États-Unis de la charge de prouver qu'ils ne contournent pas leurs engagements au titre de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture

4.1289 Comme cela a été mentionné plus haut, les Communautés européennes ont formulé une allégation subsidiaire au titre de l'Accord sur l'agriculture pour le cas où les subventions FSC ne seraient pas considérées comme relevant de l'article 9:1 d).

⁵⁵⁰ Paragraphes 170-174 de la première communication écrite des États-Unis.

⁵⁵¹ Paragraphe 179 de la première communication écrite des États-Unis.

⁵⁵² Voir l'article 924 e) 1) et 924 d) 1) A) du Code des impôts.

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 FSC.

4.1293 Les Communautés européennes ont sélectionné quatre produits que les États-Unis exportent vers les Communautés européennes depuis 1995, invitant à cet égard les États-Unis à présenter la preuve requise. Il s'agit du maïs, des fèves de soja et du coton, pour lesquels les États-Unis n'ont inscrit aucun engagement de réduction dans leur Liste, et du blé, pour lequel il y a des engagements de réduction. Les renseignements généraux factuels et les données chiffrées disponibles sur les exportations des États-Unis ont été présentés dans la section III.C.3 et dans la pièce n° 16 des Communautés européennes de la première communication écrite des Communautés européennes.

4.1294 Les États-Unis ont de fait rejeté l'invitation à fournir la preuve requise par l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture. Ils font valoir trois points:

Ils répètent que le régime FSC ne donne pas lieu à des subventions à l'exportation au sens de l'Accord sur l'agriculture et ajoutent, dans le cas contraire, que les Communautés européennes n'en ont pas fourni la preuve.

- L'article 10:3 ne transfère pas la charge de la preuve lorsque le produit exporté n'apparaît pas dans la section II de la Partie IV de la Liste du Membre ou que la quantité qui figure sur la Liste est égale à zéro.
- Le seul produit agricole identifié par les Communautés européennes pour lequel les États-Unis ont un engagement de réduction positif est le blé et, par conséquent, si tant est que la charge de la preuve soit transférée sur les États-Unis au titre de l'article 10:3, elle ne l'est qu'en ce qui concerne le blé.

4.1295 Il n'est pas nécessaire que les Communautés européennes formulent d'autres observations au sujet du premier point portant sur la question de savoir si les subventions FSC sont des subventions à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture.

4.1296 Sur le deuxième point, il y a un autre désaccord juridique important. Les États-Unis ne nient pas, semble-t-il, qu'ils ne sont pas autorisés à octroyer des subventions à l'exportation pour le maïs, les fèves de soja ou le coton, mais soutiennent qu'un transfert de la charge de la preuve n'a lieu que lorsque la quantité figurant sur la Liste est un montant positif donné, affirmation qu'ils étayaient par une

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 spécial, les Communautés européennes ont réfuté l'argument des États-Unis selon lequel le régime FSC réduit l'impôt exigible, et non 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".⁵⁵⁸

4.1311 Les Communautés européennes a fait valoir que l'existence d'une subvention, sans aucun doute, ne dépend pas des moyens par lesquels elle est octroyée. Elles ajouteront que cela ressort de fait clairement du reste du paragraphe d) dans lequel il est expressément prévu que la réduction des coûts de transport et de fret internationaux est un exemple des façons dont les coûts de commercialisation peuvent être réduits.

4.1312 Les Communautés européennes ont d'autre part fait valoir que les subventions FSC, lorsqu'elles sont appliquées aux produits agricoles, sont par nature liées à la distribution ou à la commercialisation des produits. Commercialisation signifie publicité, promotion des ventes et démarchage, autant d'activités que la FSC doit exécuter (ou dont elle doit être responsable).⁵⁵⁹

4.1313 La réponse préliminaire des États-Unis à la première réunion du Groupe spécial a simplement consisté à dire que les versements directs sont visés par le paragraphe 9:1 a). Cela est vrai uniquement dans la mesure où ils sont subordonnés aux exportations et satisfont aux autres conditions de cette disposition. L'article 9:1 d) a un but distinct, placer les subventions qui réduisent les coûts de la commercialisation des exportations dans le champ d'application des disciplines de l'article 9. Ce but s'applique quels que soient les moyens par lesquels la subvention est octroyée.

Rejet par les États-Unis de la charge de prouver qu'ils ne contournent pas leurs engagements au titre de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture

4.1314 Les États-Unis ont essayé d'éviter l'allégation subsidiaire des Communautés européennes au titre de l'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture en rejetant simplement la charge de la preuve qu'un Membre doit supporter en vertu de l'article 10:3 de cet accord s'il prétend que toute quantité exportée en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'est pas subventionnée. Étrangement, ils ne se sont même pas efforcés d'assumer la charge de la preuve qui leur incombe en ce qui concerne le blé, pour lequel ils ont accepté le fait qu'ils avaient des engagements de réduction.

4.1315 Les Communautés européennes ont répondu aux arguments des États-Unis à la première réunion du Groupe spécial et, puisque les États-Unis n'ont pas avancé d'autres arguments, n'ont rien à ajouter à présent.

⁵⁵⁸ Paragraphe 179 de la première communication écrite des États-Unis.

⁵⁵⁹ Voir l'article 924 e) 1) et 924 d) 1) A) du Code des impôts.

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 Mémorandum 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 Mémorandum 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 réduction" ne devrait pas être ou devenir égal à zéro".⁵⁶⁴ La réponse simple aux Communautés européennes est que le texte clair de l'article 10:3 limite son application aux produits pour lesquels un Membre a un "niveau d'un engagement de réduction". Conformément à l'article 3:3, ces niveaux sont expressément énoncés dans la Liste de ce Membre. Les engagements de réduction qui y figurent montrent comment ce Membre donné a promis de *réduire* le niveau des dépenses budgétaires, ainsi que le volume des exportations de produits spécifiés effectuées en bénéficiant de subventions à l'exportation durant la période de mise en œuvre. Le sens clair du terme "réduction" laisse supposer une quantité positive qui peut être réduite. Ce sens clair n'englobe pas l'engagement d'un Membre de

⁵⁶⁰ Première communication des États-Unis, paragraphes 169-180.

⁵⁶¹ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphes 98-99.

⁵⁶² Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 102.

⁵⁶³ Déclaration orale des États-Unis quant au fond, paragraphe 38.

⁵⁶⁴ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 112.

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 10:3 devraient être également inutiles. Tout au plus, l'article 10:3 transfère la charge sur le Membre mis en cause pour établir que les produits exportés en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'ont pas bénéficié de la mesure incriminée ou bien que ladite mesure n'est pas une subvention à l'exportation. En tout état de cause, même si l'on considère que l'article 10:3 transfère sur le Membre mis en cause la charge initiale de présenter des éléments qui justifient, *prima facie*, son argumentation, les États-Unis ont démontré que le régime FSC ne constitue pas une subvention à l'exportation au regard de l'Accord sur l'agriculture, faisant ainsi peser la charge de la preuve sur les Communautés européennes.

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 Dans leur deuxième communication écrite relative à l'Accord sur l'agriculture, les États-Unis ne font valoir que deux points qui ne sont pas déjà traités dans la deuxième communication écrite des Communautés européennes.

4.1327 Le premier est que l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture n'est pas mentionné en tant que règle de procédure spéciale ou additionnelle à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends. Le deuxième est un prolongement de leur argument selon lequel l'article 10:3 ne s'applique pas aux "engagements de niveau zéro". Ces deux points seront traités successivement.

Non-inclusion de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture dans l'Appendice 2 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends

4.1328 Les États-Unis estiment que les Communautés européennes sont incohérentes lorsqu'elles soutiennent, d'une part, que la troisième phrase de la note de bas de page 59 ne peut pas être une règle de compétence ni inclure une condition préalable additionnelle au règlement des différends car elle n'est pas mentionnée dans l'Appendice 2 et, d'autre part, que l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture renverse la charge de la preuve dans le cas où un Membre prétend que ces exportations en dépassement du niveau de son engagement de réduction ne sont pas subventionnées.

4.1329 Cet argument est aisément écarté. Selon l'article 1:2 du Mémoire d'accord, l'Appendice 2 énumère les règles et procédures spéciales ou additionnelles qui dérogent à celles du Mémoire d'accord. Celui-ci ne contient aucune règle ou procédure relative à la charge de la preuve pour établir s'il y a une violation d'un accord visé et il était donc inapproprié de faire figurer l'article 10:3 en tant que dérogation. Cependant, le Mémoire d'accord ne contient pas de règles et de procédures relatives au moment où les différends peuvent être portés à la connaissance d'un groupe spécial et si la troisième phrase de la note de bas de page 59 y dérogeait, elle aurait été incluse dans l'Appendice 2 du Mémoire d'accord.

Application de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture aux niveaux d'engagement zéro

4.1330 Les États-Unis ont rejeté la charge de la preuve qu'un Membre doit supporter en vertu de l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture s'il prétend que toute quantité exportée en dépassement du niveau d'un engagement de réduction n'est pas subventionnée. Comme l'ont souligné les Communautés européennes dans leur deuxième communication écrite, les États-Unis n'ont même pas essayé de s'acquitter de la charge de la preuve qui leur incombe en ce qui concerne les produits pour lesquels ils ont bien des engagements de réduction positifs tels que le blé!

4.1331 L'argumentation des États-Unis telle qu'elle est développée dans leur deuxième communication écrite est la suivante:

- le chiffre zéro n'est pas un "niveau" et le sens clair du terme "réduction" suppose une quantité positive qui peut être réduite et non une promesse de maintenir le *statu quo*⁵⁶⁵;

⁵⁶⁵ Paragraphe 156 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

- 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) ii) autorise les Membres à accorder des subventions à l'exportation excédant les niveaux d'engagement annuels correspondants 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." Selon les États-Unis, 1,75 pour cent de zéro ne signifie rien.⁵⁶⁷

4.1332 En développant cette argumentation, les États-Unis ne tiennent pas compte de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture, qui prévoit en premier lieu ce qui suit:

"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 et de quantités qui y sont spécifiés.*"

4.1333 Il en ressort clairement que ce que l'Accord appelle parfois "engagements de réduction" (et parfois "engagements annuels"), ce sont plus précisément des *niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités*. L'article 3:3 prévoit ensuite que les produits agricoles qui ne figurent pas sur la Liste devraient être considérés comme faisant l'objet d'un "engagement de niveau zéro", indiquant qu'un Membre:

"n'accordera pas de telles subventions pour ce qui est de tout produit agricole *non spécifié dans cette section de sa Liste.*"

4.1334 Les Communautés européennes rappellent également que l'article 10:3 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."

4.1335 Les Communautés européennes estiment que le chiffre zéro est un "niveau". Un engagement de réduction égal à zéro peut être aisément interprété comme une obligation de réduire la quantité à zéro *et de la maintenir à ce niveau*. La première partie de l'obligation (réduire) ne signifie rien sans la deuxième (la maintenir à ce niveau). Il n'y a aucune raison pour que les obligations des parties changent de manière radicale au moment où la quantité visée par l'engagement de réduction atteint le niveau zéro.

4.1336 S'agissant de l'article 9, les Communautés européennes relèvent simplement que lorsqu'il y a un engagement de niveau zéro, ledit article devient une simple prohibition concernant l'octroi des subventions énumérées ainsi que d'autres et le fait que 1,75 pour cent de zéro est aussi zéro ne pose

⁵⁶⁶ Paragraphe 157-8 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

⁵⁶⁷ Paragraphe 159 de la deuxième communication écrite des États-Unis.

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-elle 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 prévue par la loi du régime FSC pour tout produit agricole est en soi une violation de l'Accord sur l'agriculture?

Communautés européennes, est à prendre en considération pour le présent différend, mentionne la nécessité de "démontrer qu'aucune subvention à l'exportation ... *n'a été accordée* pour la quantité exportée en question" (pas d'italique dans l'original). L'emploi du terme "appliquées" et de l'expression "n'a été accordée" est également incompatible avec la notion selon laquelle la simple mise à disposition d'une subvention à l'exportation enfreint l'Accord sur l'agriculture.

E. ARGUMENTS RELATIFS AUX RECOMMANDATIONS DU GROUPE SPÉCIAL

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

4.1351 L'article 4.7 de l'Accord SMC prévoit ce qui suit:

"S'il est constaté que la mesure en question est une subvention prohibée, le Groupe spécial recommandera que le Membre qui accorde la subvention la retire sans retard. À cet égard, le Groupe spécial spécifiera dans sa recommandation le délai dans lequel la mesure doit être retirée."

4.1352 Les Communautés européennes reconnaissent que le principe du retrait immédiat peut être difficile à appliquer dans la présente affaire. Elles estiment qu'un délai raisonnable pour le retrait des deux subventions FSC s'étendrait jusqu'au début de la prochaine année fiscale (exercice 2000) et demandent au Groupe spécial de faire une recommandation dans ce sens.

4.1353 Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de recommander que les États-Unis retirent les deux subventions FSC avant le début de la prochaine année fiscale (exercice 2000).

Les **États-Unis** répondent ce qui suit:

4.1354 Les Communautés européennes, invoquant l'article 4.7 de l'Accord SMC, ont indiqué "qu'un délai raisonnable pour le retrait des deux subventions FSC s'étendrait jusqu'au début de la prochaine année fiscale (exercice 2000)" et ont demandé "au Groupe spécial de faire une recommandation dans ce sens".⁵⁷⁰

4.1355 De l'avis des États-Unis, il y a plusieurs facteurs qui interviennent dans toute détermination concernant le délai raisonnable nécessaire pour mettre en œuvre les recommandations et décisions d'un groupe spécial, notamment: a) la forme juridique de la mise en œuvre (par exemple, loi, règlement, décret, etc.); b) le délai dans lequel le Membre mettant en œuvre peut parachever la forme juridique de mise en œuvre proposée, à supposer qu'il agisse de bonne foi; et c) la nature des modifications législatives ou réglementaires auxquelles il faut procéder.

4.1356 À l'heure actuelle, il est difficile d'évaluer ces facteurs car le Groupe spécial n'a pas encore fait de constatations quant à la manière, si tant est que ce soit le cas, dont le régime FSC contrevient aux obligations découlant pour les États-Unis de l'Accord SMC ou de l'Accord sur l'agriculture. Il est donc particulièrement difficile d'évaluer le troisième facteur précité - la nature des modifications législatives ou réglementaires auxquelles il faut procéder - sans savoir ce que ces modifications, le cas échéant, peuvent être.

4.1357 Compte tenu de ces considérations, et reconnaissant que le Groupe spécial est tenu, en vertu de l'article 4.7, de faire une recommandation concernant le délai dans lequel une mesure doit être retirée, les États-Unis estiment qu'une démarche plus rationnelle serait pour les parties de mettre à

⁵⁷⁰ Déclaration orale des Communautés européennes, paragraphe 120.

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.

4.1363 De l'avis des États-Unis, tant les principes juridiques applicables aux allégations des Communautés européennes que les éléments de preuve factuels portés à la connaissance du Groupe spécial justifient une décision en faveur des États-Unis quant au fond. Comme cela a été analysé plus haut, les principaux arguments juridiques des Communautés européennes échouent à identifier correctement la règle de droit déterminante, et leur thèse repose donc sur une affirmation qui se veut simple, mais qui est juridiquement incorrecte. De surcroît, l'argumentation des Communautés européennes n'est étayée par aucun élément factuel, comme le montre leur incapacité aussi bien à citer des éléments de preuve à l'appui de leurs allégations durant les consultations qu'à s'appuyer sur des éléments factuels dans leur première communication.

4.1364 Mais au delà des questions de fond, il y a des considérations additionnelles qui militent en faveur d'une décision rejetant les allégations des Communautés européennes. La première se trouve dans une disposition très inhabituelle de l'Accord SMC, à savoir, les termes de la note de bas de page 59 indiquant que les différends du type de celui qui est soulevé ici devraient être réglés, en premier lieu, dans un cadre fiscal international approprié. Cette disposition remarquable et explicite montre que l'on préfère, au plan institutionnel, par suite d'incursions antérieures dans des questions de politique fiscale fondamentale, confier ces questions à des organismes qui ont été conçus, et qui sont mieux équipés, pour traiter de questions fiscales techniques que ne l'est le premier cadre commercial du monde. L'avertissement figurant dans la note de bas de page 59 s'applique au fond du présent différend et ne devrait pas rester lettre morte.

4.1365 En outre, si le présent Groupe spécial devait rendre une décision abandonnant le principe selon lequel il n'est pas nécessaire d'imposer les activités économiques qui se déroulent en dehors du ressort territorial de l'autorité fiscale, il porterait atteinte à la Décision cruciale du Conseil de 1981 qui a résolu un grave différend du même ordre au regard du GATT de 1947. Depuis plus de 17 ans, les États-Unis et d'autres Membres, y compris les États membres des Communautés européennes, se sont appuyés sur cette décision, et, à présent, une décision qui désavouerait le principe sur lequel le Conseil du GATT a finalement résolu les affaires *Législations fiscales* porterait atteinte au processus de règlement des différends de l'OMC et à l'OMC. Les "règles" de l'OMC seraient considérées comme des normes éphémères sur lesquelles les gouvernements et les parties privées pourraient s'appuyer à leurs seuls risques et périls et au regard desquelles ils pourraient à volonté engager de nouvelles procédures.

4.1366 Enfin, toute décision rejetant ou restreignant le principe selon lequel les processus économiques qui se déroulent en dehors du territoire d'une autorité fiscale peuvent, sans toutefois que cela soit nécessaire, être imposés, bouleverserait le compromis minutieux qui trouve son expression dans la Décision du Conseil de 1981 et l'Accord SMC, qui contiennent tous les deux ce principe. Celui-ci reconnaît expressément que les différents Membres ont des systèmes fiscaux différents et que l'Accord sur l'OMC n'impose à aucun d'entre eux l'obligation d'adopter un système fiscal territorial au détriment d'un système mondial, ou vice versa. Ébranler la solution de compromis à laquelle on est parvenu en 1981 et qui a prévalu à partir de cette date ramènerait en fait les parties à la situation antérieure à la Décision du Conseil de 1981, ce qui voudrait dire que les caractéristiques des systèmes fiscaux européens et du régime FSC des États-Unis - qui bénéficient chacun d'une protection rigoureuse en vertu de ladite décision - seraient de nouveau menacées, de même que le bien-être des sociétés privées qui ont planifié leurs activités sur la base de ces caractéristiques. À remettre en cause la solution de 1981, on raviverait les pénibles questions de politique générale concernant la meilleure façon de concilier des systèmes fiscaux nationaux différents dans le cadre de règles commerciales internationales qui ont été conçues pour viser des pratiques commerciales nationales, et non des questions de politique fiscale nationale.

Dans leur déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, les **Communautés européennes** font valoir les arguments suivants:

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 *Législations fiscales* et la note de bas de page 59 relative à l'Accord SMC constituent un "compromis minutieux" et qu'en le bouleversant on "porterait atteinte au processus de règlement des différends de l'OMC et à l'OMC".

4.1368 Comme les Communautés européennes l'ont assez longuement expliqué aujourd'hui et devront sans aucun doute le répéter, la Décision de 1981 n'est pas applicable et ni celle-ci, ni la note de bas de page 59 ne disent ce que les États-Unis prétendent ou souhaiteraient qu'elle dise. Si la "règle de droit déterminante" des États-Unis était réellement si importante, ils auraient eu largement l'occasion depuis 1981 d'essayer de la négocier.

4.1369 Il est également tout à fait clair que les Communautés européennes et au moins sept autres Membres de l'OMC, qui ont participé en 1985 aux consultations relatives au règlement des différends du GATT de 1947, ne partageaient pas le point de vue que les États-Unis allèguent à présent quant au sens du terme "compromis".

4.1370 Il est clair que les subventions FSC sont des subventions prohibées dans le cadre de l'Accord SMC et de l'OMC. Les prétendues questions fiscales complexes ne sont rien d'autre qu'un paravent derrière lequel les États-Unis cherchent à masquer les infractions qu'ils commettent. Pour les Communautés européennes et, nous n'en doutons pas, pour le Groupe spécial, l'affaire est claire. Les exonérations d'impôts directs sont des subventions à l'exportation au moins lorsqu'elles sont spécifiquement liées aux exportations. Aucun système fiscal ne sera déprécié en devant adopter des principes et des règles qui sont d'applicabilité générale et en étant tenu de ne pas exonérer spécifiquement les exportations.

4.1371 Le danger qui guette le processus de règlement des différends de l'OMC et l'OMC ne découle pas du respect des règles convenues de l'Accord SMC mais du fait d'autoriser un Membre puissant à échapper à ses disciplines.

Dans leur deuxième communication, les **États-Unis** font valoir les arguments suivants:

Une décision condamnant le régime FSC empêtrerait l'OMC dans des questions de politique fiscale fondamentale, appellerait d'autres différends en matière de politique fiscale et compromettrait les attentes légitimes des Membres qui ont fait fond sur la Décision du Conseil de 1981

4.1372 Pour les raisons analysées plus haut, les États-Unis sont d'avis que le Groupe spécial, de plein droit, devrait soit rejeter la plainte, soit, s'il décidait au fond, donner tort aux Communautés européennes. Les États-Unis sont également d'avis que des considérations de saines politique commerciale et de bonne administration de la politique commerciale viennent à l'appui d'une telle issue.

4.1373 Étant donné le grand nombre de questions dont est saisi le Groupe spécial, le présent différend pourrait être tranché sur la base de plusieurs motifs possibles, d'ordre procédural ou de fond. Décider que le régime FSC est contraire aux principes de l'OMC serait, de l'avis des États-Unis, lourd de conséquences. Une telle décision pourrait avoir des répercussions profondes sur les systèmes fiscaux nationaux, y compris les systèmes territoriaux, et pourrait embrouiller l'OMC dans un

⁵⁷³ Paragraphes 196 à 199 de la première communication écrite des États-Unis.

ensemble de questions techniques relatives à la politique fiscale nationale. Certaines mesures fiscales, telles que les dispositions discriminatoires qui protègent ou subventionnent une branche de production nationale favorisée, peuvent enfreindre les règles de l'OMC relatives aux subventions et peuvent aisément donner lieu à une solution, mais il est moins sûr que les vastes questions de politique fiscale internationale et la structure des systèmes fiscaux nationaux relèvent de la compétence de décision ou d'harmonisation de l'OMC.

4.1374 Les questions de politique fiscale soulevées par la présente affaire sont fondamentales. Les Communautés européennes cherchent à invoquer contre les États-Unis un vaste principe à l'égard duquel elles semblaient alléguer l'immunité pour elles-mêmes et leurs États membres, mais les principes de l'OMC doivent s'appliquer également à tous les Membres, et, dans la mesure du possible, il ne faudrait pas maintenir de distinctions fondées sur la forme au détriment du fond. Tout principe de l'OMC applicable aux systèmes fiscaux mondiaux doit aussi être applicable aux systèmes fiscaux territoriaux, et il n'est pas possible, en s'efforçant de parvenir à une situation de parité, d'établir une distinction entre les effets qui sont inhérents à un système territorial et les effets parallèles qui font partie intégrante des systèmes mondiaux.

4.1375 Dans le présent différend, une décision rejetant le principe énoncé par le Conseil du GATT en 1981 selon lequel il n'est pas nécessaire d'imposer les revenus issus des activités économiques à l'étranger déclencherait forcément d'autres affaires invoquant ce même principe contre des systèmes "territoriaux", comme l'ont fait les affaires *Législations fiscales* dans les années 70. Une série de décisions contre les systèmes mondiaux et les systèmes territoriaux ou bien des résultats asymétriques auraient pour conséquence inévitable de forcer la renégociation des principes de l'OMC affectant la capacité des Membres à organiser leurs systèmes fiscaux nationaux et à mettre en place une parité approximative avec des systèmes qui sont structurés différemment. Une telle controverse non seulement remettrait en cause le principe selon lequel les Membres ne sont pas tenus d'imposer les revenus issus de l'activité économique à l'étranger, mais elle serait également susceptible de remettre en cause les distinctions du GATT traditionnelles, quoique reposant sur des notions floues, entre les impôts directs et indirects et les pratiques en matière d'ajustement fiscal à la frontière y relatives.

4.1376 De l'avis des États-Unis, il est douteux qu'un tel scénario favorise les intérêts du système commercial international ou que l'OMC, organisation encore jeune, soit le cadre idéal pour entreprendre un réexamen aussi fondamental des politiques fiscales nationales. L'ampleur d'une telle tâche est incompatible avec le calendrier que les Membres ont établi pour les groupes spéciaux de l'OMC, comme en témoignent les termes de la note de bas de page 59 indiquant que l'OMC ne devrait pas être le cadre utilisé pour examiner ces questions, au moins pas avant qu'elles ne l'aient été dans un cadre fiscal approprié.

4.1377 Enfin, une décision condamnant le régime FSC porterait directement atteinte à la Décision du Conseil de 1981 sur laquelle se sont appuyés depuis cette date les États-Unis comme les pays européens. C'est des principes consacrés par cette décision que le Congrès des États-Unis s'est inspiré de bonne foi pour élaborer le régime FSC. Faute de démontrer de manière convaincante que les Membres ont eu l'intention d'abandonner les principes de la Décision du Conseil – ce que n'ont pas fait les Communautés européennes – le présent Groupe spécial devrait être peu enclin à interpréter cette décision qui fait date sans tenir compte de l'Accord SMC, particulièrement eu égard aux dispositions de l'OMC conçues pour assurer la continuité entre les régimes du GATT et de l'OMC. Agir ainsi comporte notamment comme risque d'inviter les Membres à engager de nouvelles procédures sur des questions qui sont par ailleurs devenues des principes établis dans le cadre du GATT et de l'OMC.

4.1378 En bref, les États-Unis estiment que les arguments juridiques exposés plus haut appellent de manière déterminante une décision du Groupe spécial de rejeter les allégations des Communautés européennes ou de les repousser sur le fond. Ces arguments juridiques sont renforcés par des

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*.

4.1382 Il est fallacieux de la part des États-Unis d'alléguer que le régime FSC a été promulgué de bonne foi, alors qu'il a été contesté dès le départ, notamment par les Communautés européennes, et que le compte rendu des débats montre que le Congrès des États-Unis le savait à l'époque.

4.1383 Si d'autres pays accordent des subventions d'ordre fiscal semblables aux subventions FSC, il est clair qu'ils devraient aussi être exposés à une procédure de règlement des différends et au retrait. La vérité est que la plupart des pays administrent objectivement leurs systèmes fiscaux aux fins de collecter des recettes de manière équitable et efficace et ne les utilisent pas comme des incitations à l'exportation, ce que font sans équivoque les États-Unis (et ce qu'ils ont admis, comme l'ont souligné les Communautés européennes dans l'introduction à leur première communication écrite⁵⁷⁵).

4.1384 Si les règles de l'OMC devaient s'avérer inadéquates et nécessitaient d'être renégociées, il n'y avait pas là matière à s'inquiéter. Néanmoins, les Communautés européennes sont persuadées que leur argumentation est correcte et ne voient pas pourquoi ces règles devraient être rendues "inadéquates".

4.1385 Le danger pour le processus de règlement des différends de l'OMC et l'OMC ne découle pas du respect des règles convenues de l'Accord SMC mais du fait de les fausser pour permettre à des

⁵⁷⁴ Paragraphes 188 à 194 de la deuxième communication écrite des États-Unis faisant suite à des observations similaires aux paragraphes 196 à 199 de la première communication écrite des États-Unis.

⁵⁷⁵ Dans laquelle les Communautés européennes font référence au titre de la pièce n° 3 des Communautés européennes.

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 détails de cette controverse et évoqueront brièvement les questions générales et les caractéristiques distinctives qui, de l'avis des États-Unis, devraient être mises en exergue dans la solution que vous apporterez à cette affaire.

4.1388 Il y a un certain nombre d'éléments de la présente affaire que les États-Unis trouvent préoccupants, et dont ils suggèrent respectueusement qu'ils devraient aussi préoccuper le Groupe spécial. Plusieurs d'entre eux constituent des questions liminaires. Comme cela a été analysé précédemment, les États-Unis estiment que le fait que les Communautés européennes ne se sont pas conformées aux obligations procédurales de l'OMC porte, ce qui est légitime, un coup fatal à leur argumentation. La complexité de la présente affaire, ses questions fiscales techniques, le fait qu'elle puisse être lourde de conséquences, et l'applicabilité de la disposition de l'Accord SMC qui incite fortement les parties à avoir recours en premier lieu à un cadre plus spécialisé, tous ces facteurs contribuent à souligner l'importance qu'il y a à respecter des prescriptions procédurales conçues pour garantir que les questions soient pleinement explorées et développées.

4.1389 De même, en ne présentant pas d'éléments de preuve crédibles à l'appui de leurs allégations et en cherchant au lieu de cela à avancer une théorie juridique *ipso facto*, les Communautés européennes ne se sont pas acquittées de la charge de la preuve. Le fait qu'elles s'appuient à plusieurs reprises sur un article à sensation paru dans un magazine d'information populaire montre combien sont peu nombreux les éléments de preuve crédibles qu'elles ont pu aligner à l'appui de leurs allégations. Bien qu'ils n'aient pas à supporter la charge de la preuve, les États-Unis sont la partie qui a présenté des éléments de preuve factuels empiriques, éléments qui contredisent les affirmations péremptoires des Communautés européennes. Les carences des Communautés européennes en matière d'éléments de preuve constituent donc un deuxième obstacle liminaire que les Communautés européennes n'ont pas réussi à franchir.

4.1390 Sur le fond, les Communautés européennes ont cherché à rejeter un principe établi du GATT sur lequel les Membres européens et les États-Unis se sont appuyés depuis près de 20 ans. Rien ne vient à l'appui de l'affirmation selon laquelle ce principe historique a été annulé ou modifié de façon à ne pas s'appliquer aux États-Unis, ni les textes d'accords ultérieurs, ni les comptes rendus de négociations à cet effet, ni aucun mémorandum d'accord entre les parties concernées. Une proposition aussi catégorique que celle faite par les Communautés européennes se heurterait à de multiples difficultés même si elle était étayée par un grand nombre d'éléments factuels. Mais, comme en l'espèce ces éléments de fait et de droit sont essentiellement absents, la proposition n'est pas viable.

4.1391 Le moment choisi par les Communautés européennes pour présenter leur allégation soulève encore une autre question de procédure. Le principe que les Communautés européennes, selon ce

qu'elles allèguent, "ne reconnaît pas" n'est pas de conception récente. Il n'a pas non plus été enfoui dans le texte abondant d'un accord nouvellement négocié. Il s'agit plutôt d'un principe de premier plan, voire historique. C'est le principe qui a dénoué le célèbre imbroglio du GATT à propos de quatre affaires fiscales marquantes. On est parvenu à cette solution non pas au moyen des mécanismes habituels de règlement des différends du GATT, mais grâce à une intervention de l'ensemble du Conseil du GATT. Celui-ci n'a pas simplement forgé un compromis, il a élaboré un vaste principe d'applicabilité générale.

4.1392 Certes, les Communautés européennes allèguent qu'elles avaient des réserves quant à la façon dont les États-Unis ont conformé leur législation à ce nouveau principe, il y a près d'une décennie et demie. Elles ont exprimé des réserves à cette époque, et les États-Unis ont répondu. Cependant, le fait est que les Communautés européennes n'ont pas mis en cause l'application par les États-Unis de la décision du Conseil du GATT lorsque ces derniers ont pris des dispositions. Elles ne l'ont pas non plus mise en cause l'année suivante ni celle d'après. Au lieu de cela, elles n'ont pas réagi lorsque la nouvelle loi des États-Unis est devenue officiellement partie du Code des impôts et s'est intégrée au système et à la structure fiscaux pour toutes les sociétés concernées des États-Unis. Les Communautés européennes affirment à présent qu'elles n'ont jamais retiré leurs objections.

4.1393 L'idée qu'un Membre puisse choisir de ne pas remettre en cause l'application par un autre Membre d'une décision du GATT ou de l'OMC et réserver indéfiniment ses droits pour un litige futur au moment de son choix est incompatible avec l'esprit, si ce n'est la lettre, du GATT et du système de règlement des différends de l'OMC. Les Membres ne devraient pas avoir la liberté, au nom d'objections anciennes latentes ou autres, d'engager de nouvelles procédures pour des différends antérieurement résolus, et une tentative dans ce sens soulève des questions de procédure. Les Communautés européennes, de leur propre aveu, connaissaient parfaitement la question à l'époque, les voies qui lui étaient ouvertes, et c'est en pleine connaissance de cause qu'elles ont décidé de ne pas faire valoir leurs droits en l'espèce. Leur décision d'engager maintenant une procédure met en danger la possibilité pour les Membres de faire fond de bonne foi sur la solution définitive d'un différend.

4.1394 Enfin, les objections ressuscitées des Communautés européennes à l'égard du régime FSC sont également préoccupantes en raison de l'asymétrie qu'elles proposent de créer. On ne peut honnêtement contester que les systèmes fiscaux territoriaux confèrent un avantage fiscal inhérent par rapport aux systèmes fiscaux mondiaux dans le cas des exportations effectuées conjointement avec des filiales ou des sociétés apparentées à l'étranger. La conséquence que les Communautés européennes font leur à présent est que la décision du Conseil du GATT qui a annulé trois jurisprudences de groupes spéciaux du GATT, selon lesquelles les systèmes fiscaux territoriaux subventionnent intrinsèquement les exportations, demeure pleinement en vigueur pour les systèmes territoriaux, mais n'est plus valable pour les pays concurrents qui ont des systèmes fiscaux différents. Les Communautés européennes ont avancé des arguments en faveur d'une telle conséquence asymétrique dans leur deuxième communication, mais ils ne dissimulent pas le fait qu'ils servent commodément leurs propres intérêts.

4.1395 En bref, les États-Unis estiment qu'il est prématuré de trancher le présent différend sur le fond, que le présent Groupe spécial, au moins à ce stade, ne constitue pas le cadre approprié en l'espèce, que les Communautés européennes ne se sont à aucun égard acquittées de la charge de la preuve qui lui incombe, que le principe fondamental qu'elles désavouent à présent ne peut être sommairement écarté, que ceux qui se sont appuyés de bonne foi sur celui-ci ont un intérêt à ce qu'il reste en vigueur et à ce qu'il soit appliqué de manière impartiale, et qu'il n'est pas possible de se prononcer équitablement sur les questions réellement complexes de parité fiscale et de concurrence fiscale sur la base d'un ensemble de dispositions de l'OMC qui, pour le moins, offrent une orientation assez imparfaite pour ce qui est des questions dont est saisi le présent Groupe spécial. Pour ces raisons, les États-Unis demandent instamment que les allégations des Communautés européennes

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.⁵⁷⁶

5.2 Il n'y a pas d'obligation de présenter des rapports. Le statut de la société est réexaminé chaque année.⁵⁷⁷

5.3 Les États-Unis d'Amérique et l'État libre de Porto Rico ont été inclus dans la première liste annexée à la Loi sur les FSC.⁵⁷⁸

5.4 La Barbade ne connaît aucun autre pays doté de lois en vertu desquelles une société peut être désignée comme société de vente à l'étranger. S'il existe de tels pays, la Barbade, conformément au processus législatif d'inscription de tels pays sur la liste, procédera volontiers à leur inscription.⁵⁷⁹

⁵⁷⁶ Le paragraphe 5.1 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: La Loi de 1984 sur les sociétés de vente à l'étranger de la Barbade, telle qu'elle a été modifiée en 1994, prévoit des exonérations fiscales et autres privilèges en faveur des "sociétés de vente à l'étranger". L'article 3 1) indique que, pour bénéficier de ces exonérations, une société doit avoir une licence et l'article 3 2) d) prévoit que le fonctionnaire chargé des enregistrements ne peut accorder de licences qu'à une société dont il est assuré qu'elle est désignée comme société de vente à l'étranger ou qu'elle répond aux conditions requises pour être désignée comme telle dans le cadre de la législation d'un pays figurant sur la première liste. Quel est l'objet de ces licences? À quelles conditions sont-elles accordées et, en particulier, pour quelle durée? La Barbade pourrait-elle présenter un exemple typique de licence dont on aura retiré tous les renseignements propres à la société?

⁵⁷⁷ Le paragraphe 5.2 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: Quelles sont les obligations en matière de présentation de rapports pour les sociétés de vente à l'étranger à la Barbade?

⁵⁷⁸ Le paragraphe 5.3 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: Le seul pays mentionné dans la liste est les États-Unis. La Barbade peut-elle confirmer qu'aucun autre pays n'a été inclus dans la première liste?

⁵⁷⁹ Le paragraphe 5.4 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: La Barbade connaît-elle un quelconque autre pays au monde doté de lois en vertu desquelles une société peut être désignée comme société de vente à l'étranger? Si tel est le cas, pourquoi n'est-il pas inclus dans la première liste?

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** présente les arguments suivants:

5.7 Le Canada a appuyé la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes au sujet d'éléments de la législation régissant les FSC. À cet égard, le Canada souhaite mettre en exergue ses préoccupations particulières en ce qui concerne le régime FSC.

5.8 Le régime FSC est une subvention à l'exportation prohibée correspondant à la définition qu'en donne l'article 3 de l'Accord SMC.

5.9 Le programme FSC prévoit clairement ce qui constitue une subvention à l'exportation prohibée au sens de la définition qu'en donne l'article 3.1 a) et 3.1 b) de l'Accord SMC.

5.10 La subvention prohibée est octroyée sous la forme d'un abaissement du taux d'imposition effectif aux États-Unis sur les revenus à l'exportation gagnés dans les transactions à l'exportation répondant aux conditions requises, effectuées par l'intermédiaire de sociétés de vente à l'étranger offshore. En tant que tel, le régime FSC est lié aux exportations ou aux recettes d'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a). En outre, l'octroi de l'abaissement du taux d'imposition effectif aux États-Unis sur les revenus à l'exportation est également subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b).

5.11 L'article 1.1 de l'Accord SMC identifie comme constituant une subvention "des recettes publiques normalement exigibles" qui sont abandonnées ou qui ne sont pas perçues et qui confèrent ainsi un avantage. Il est clair que le dégrèvement fiscal offert aux exportateurs des États-Unis au moyen du programme FSC représente des recettes fiscales qui seraient normalement exigibles si ledit programme n'était pas exécuté. Avec l'abandon de ces recettes, les États-Unis confèrent un avantage aux utilisateurs du programme FSC en les autorisant à conserver des fonds qui seraient normalement perçus en impôts. Une telle exonération fiscale étant subordonnée aux résultats à l'exportation, à

⁵⁸⁰ Le paragraphe 5.5 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: La Barbade peut-elle confirmer que seules les sociétés qui satisfont aux prescriptions légales des États-Unis concernant les FSC se verront accorder une licence?

⁵⁸¹ Le paragraphe 5.6 fait état de la réponse de la Barbade à la question suivante posée par les Communautés européennes: Comment La Barbade justifie-t-elle le fait d'accorder des privilèges fiscaux aux filiales de sociétés des États-Unis qui ne sont pas offerts à celles d'autres Membres de l'OMC? N'est-ce pas là une violation de l'article II de l'AGCS?

savoir la vente, la location-vente ou la location de "biens d'exportation", le programme enfreint à l'évidence l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

5.12 La Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC mentionne expressément, au paragraphe e):

L'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.

En bref, la législation FSC exclut de l'imposition aux États-Unis les revenus issus des résultats à l'exportation. Si elle n'existait pas, ces revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis. 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 des entreprises commerciales des États-Unis.

5.13 La portée du paragraphe e) de l'Annexe I est modifiée par la note de bas de page 59 qui prévoit en partie ce qui suit:

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

La subvention sans équivoque offerte par le programme FSC ne peut pas être justifiée aux motifs que ce régime est une mesure conçue dans le but d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère gagnés par les entreprises des États-Unis. Le programme FSC n'a jamais visé à alléger la double imposition, mais plutôt à favoriser les exportations des États-Unis. D'autres mesures fiscales des États-Unis font en sorte que les sociétés de ce pays ne soient pas soumises à la double imposition internationale. Les subventions FSC sont mises à la disposition des exportations 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.

5.14 Dans ce contexte, le droit fiscal des États-Unis prévoit des crédits d'impôt étrangers pour faire en sorte que les sociétés de ce pays ne soient pas assujetties à la double imposition pour ce qui est des revenus de source étrangère gagnés par leurs filiales à l'étranger. Le crédit d'impôt étranger offre un dégrèvement tant de l'impôt retenu à la source dont le pays étranger peut avoir frappé tout dividende remis par la filiale à sa société mère, que de l'impôt sur les revenus de la filiale, c'est-à-dire l'impôt versé par la filiale installée à l'étranger au pays étranger dans lequel les bénéfices sont réalisés. Si la législation FSC n'existait pas, les revenus gagnés par les filiales de vente à l'étranger des sociétés des États-Unis seraient soumis à l'un ou l'autre des régimes suivants: 1) report de l'imposition aux États-Unis jusqu'à ce que les dividendes soient remis à la société mère aux États-Unis, où ils seraient alors imposés et feraient l'objet d'un crédit d'impôt étranger; ou 2) lorsque les revenus de la filiale sont considérés comme "revenus provenant des ventes des sociétés installées à l'étranger", imposition sur une base ordinaire aux États-Unis, faisant l'objet d'un crédit d'impôt étranger. Dans les deux cas, lorsque des revenus de source étrangère sont inclus dans les revenus imposables d'un contribuable des États-Unis et soumis à l'impôt de ce pays, un crédit d'impôt étranger est offert pour les impôts sur les revenus à l'étranger qui ont été acquittés. Il ne peut donc pas y avoir de double imposition internationale qui ne fasse pas l'objet d'un dégrèvement après l'application des règles fiscales des États-Unis. Par ailleurs, de nombreuses FSC sont situées dans des territoires où l'imposition est faible ou nulle et dans lesquels il est clair que la double imposition n'entre pas en ligne de compte.

5.15 En outre, l'article 3.1 b) de l'Accord SMC prohibe les subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Dans le cadre du

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.

Dans sa déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, le **Canada** avance les arguments suivants:

5.17 Le Canada accueille avec satisfaction l'occasion qui lui est offerte de présenter ses vues au Groupe spécial chargé d'examiner l'affaire concernant les sociétés de vente à l'étranger des États-Unis.

5.18 Comme nous l'avons indiqué dans notre communication écrite, la position du Canada est que le programme FSC accorde une subvention à l'exportation prohibée, au sens de la définition énoncée à l'article 3 de l'Accord SMC.

5.19 Le programme prévoit un abaissement du taux d'imposition effectif aux États-Unis, qui n'est mis à disposition que pour les revenus à l'exportation gagnés dans les transactions à l'exportation répondant aux conditions requises.

5.20 En tant que tel, le régime FSC est lié aux exportations ou aux recettes d'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord.

5.21 En outre, l'abaissement du taux d'imposition effectif aux États-Unis sur les revenus à l'exportation est subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b).

5.22 Le dégrèvement fiscal offert aux exportateurs des États-Unis au moyen du programme FSC constitue une subvention, puisqu'il s'agit de "recettes publiques normalement exigibles" qui ne sont pas perçues, et qui confèrent ainsi un avantage, au sens de l'article 1.1.

5.23 Puisque cet allègement fiscal est subordonné aux résultats à l'exportation – à savoir, la vente, la location-vente ou la location "de biens d'exportation" – le programme enfreint l'article 3.1 a).

5.24 La Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I mentionne expressément l'exonération, la remise ou le report, en totalité ou en partie, des impôts directs acquittés ou dus par des entreprises.

5.25 En bref, la législation FSC exonère de l'impôt aux États-Unis les revenus issus des résultats à l'exportation.

5.26 Si cette législation n'existait pas, ces revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis.

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.

5.39 Néanmoins, le Canada est naturellement préoccupé par les effets du programme FSC susceptibles de fausser les échanges. Cette préoccupation est essentiellement liée aux effets potentiels sur les marchés tiers. Les produits exportés par les FSC peuvent être expédiés n'importe où dans le monde, et ils peuvent donc entrer en concurrence de manière déloyale avec les exportations canadiennes sur un nombre illimité de marchés. En outre, ni le Canada ni les producteurs canadiens ne disposent de mesures quelconques correctives pour ce qui est des marchés tiers: aucune mesure compensatoire n'est offerte. Il y a donc des possibilités illimitées de distorsion, ce qui nous préoccupe au plus haut point.

5.40 Cela dit, le Canada est préoccupé par les éventuels effets bilatéraux, préoccupation dont font état dans une certaine mesure nos communications écrites et orales.

5.41 L'exonération fiscale prévue par le régime FSC est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui offre aux intrants originaires des États-Unis un avantage compétitif par rapport aux intrants canadiens en ce qui concerne les ventes aux FSC, et c'est précisément pour cette raison que le Canada appuie la procédure de contestation engagée par les Communautés européennes au regard de l'article 3.1 b) de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires.

5.42 Pour ce qui est des éventuelles distorsions sur le marché canadien, le Canada est, bien entendu, préoccupé par la possibilité de devenir la cible de produits subventionnés des États-Unis. Cela n'est toutefois pas d'une importance immédiate dans la présente affaire, étant donné que nous pourrions avoir recours à nos lois commerciales pour corriger la situation.

C. JAPON

Dans sa communication en qualité de tierce partie, le **Japon** avance les arguments suivants:

5.43 Cette communication en qualité de tierce partie est faite par le gouvernement du Japon à l'appui de la procédure engagée par les Communautés européennes contre le traitement fiscal favorable accordé par le gouvernement des États-Unis aux bénéfices découlant de l'exportation de produits des États-Unis par l'intermédiaire des FSC.

5.44 Les dispositions de la loi des États-Unis (articles 921-927 du Code des impôts) qui ont fondé le régime FSC prévoyant des subventions sont conçues pour abaisser le niveau de l'imposition pour les sociétés des États-Unis à la condition qu'elles exportent certaines marchandises (à savoir, des marchandises dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent). Le régime FSC autorise les sociétés à mener des activités extraterritoriales d'envergure modérée puis à utiliser ces activités pour justifier une exonération fiscale sur une part importante de recettes d'exportation sans rapport avec ces activités. Les sociétés des États-Unis qui exportent d'autres marchandises ou qui vendent des marchandises sur le marché intérieur sont désavantagées en raison de la charge fiscale plus élevée qui pèse sur elles. Par ailleurs, le gouvernement des États-Unis applique aux seules FSC des règles spéciales pour la fixation des prix de cession.

5.45 Le gouvernement du Japon prie instamment le Groupe spécial de constater que le régime FSC contrevient à l'Accord SMC, puisque les exonérations fiscales prévues par ledit régime constituent des subventions au sens de l'article premier et sont prohibées par l'article 3 de cet accord.

5.46 Les FSC ont été introduites à la place des sociétés américaines de vente à l'étranger ("DISC"). La loi sur les DISC prévoyait des exonérations fiscales sur les revenus issus des exportations effectuées par l'intermédiaire de ces sociétés.

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 de conciliation de 1981") devant être adopté par le Conseil du GATT. Le rapport a donc été adopté

"étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés 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."⁵⁸³

5.48 Après l'adoption du rapport, le gouvernement des États-Unis a modifié la législation DISC. En 1984, le Congrès des États-Unis a promulgué une loi qui devait remplacer les sociétés DISC par les FSC. Cependant, comme nous le montrons plus loin, ce régime révisé reste incompatible avec les règles de l'OMC, notamment l'Accord SMC.

5.49 La loi des États-Unis qui fonde les FSC établit des prescriptions relatives aux processus économiques et à la gestion à l'étranger auxquels une FSC doit satisfaire pour être admise à bénéficier de l'exonération fiscale.

5.50 Par ailleurs, la nouvelle loi autorise une FSC à choisir entre des règles de fixation administrative des prix ou la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence pour déterminer le prix de cession entre la FSC et sa maison mère. En mettant à disposition des règles de fixation administrative des prix ainsi que la règle de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, la loi autorise les FSC à augmenter les bénéfices exonérés en comparaison de ceux qui résultent de la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence. Ces règles de fixation des prix seront examinées plus en détail ci-dessous.

5.51 Comme indiqué précédemment, les FSC doivent satisfaire à certaines prescriptions en matière de processus économiques à l'étranger et de gestion à l'étranger pour être admises au bénéfice de l'exonération fiscale sur les ventes à l'exportation.

5.52 Pour qu'une transaction donnée réponde aux prescriptions relatives aux processus économiques à l'étranger, il faut respecter un critère de *participation* et un critère de *frais directs*. Pour satisfaire au critère de participation, la FSC ou son agent doit participer aux transactions à l'exportation effectuées hors des États-Unis. À cette fin, l'expression transactions à l'exportation s'entend du démarchage (autre que la publicité), de la négociation ou de la passation de contrats. Il

⁵⁸² Rapport du Groupe spécial "États-Unis – Législations fiscales (DISC)", L/3851, adopté les 7-8 décembre 1981, IBDD, S23/125.

⁵⁸³ GATT, IBDD, S28/121.

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 des recettes brutes d'exportation permettent d'attribuer une part plus importante des bénéfices à la FSC. Un système de "commodité administrative" serait un système par lequel la méthode des 23 pour cent des revenus imposables combinés, par exemple, serait dans tous les cas obligatoire, aucune autre méthode ne serait autorisée. Un système dans lequel les exportateurs sont autorisés à choisir, après qu'une transaction a été menée à terme, entre trois méthodes de fixation des prix de cession celle qu'ils désirent employer n'est pas un système de "commodité administrative".

5.61 Le gouvernement des États-Unis a établi un système par lequel, selon sa communication, les sociétés peuvent "obtenir un résultat proche" de la méthode de la libre concurrence. Cependant, la justification fondamentale du recours à la méthode de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence est qu'elle procure un décompte exact des bénéfices selon les activités sur le marché intérieur et les activités à l'étranger, évitant ainsi une approximation. Les méthodes spéciales de fixation administrative des prix sont intrinsèquement imparfaites; elles peuvent rendre plus commode la répartition, mais le décompte obtenu par ces méthodes diffère nettement de la situation réelle. Il est clair que l'application d'une attribution de 23 pour cent à toutes les transactions faussera les calculs réels.

5.62 L'écart entre le montant des impôts collectés dans le cadre du régime FSC et le montant qui aurait été collecté au titre de la loi fiscale des États-Unis constitue des recettes abandonnées. Le gouvernement des États-Unis a lui-même calculé le montant des recettes abandonnées en raison de l'application de la législation FSC. Selon un rapport du Trésor publié en 1997, "le coût budgétaire du programme FSC est estimé à 1 380 millions de dollars pour l'année civile 1992."⁵⁸⁵ Étant donné que les activités à l'étranger de la plupart des FSC sont réduites au strict minimum, ces recettes substantielles "normalement exigibles" donnent un aperçu de l'ampleur du problème.

5.63 Aux termes de l'article 1.1 de l'Accord SMC, une subvention sera réputée exister:

- s'il y a une "contribution financière" des pouvoirs publics ou d'un organisme public, et
- si un "avantage" est ainsi conféré.

5.64 Ces deux éléments existent en ce qui concerne les exonérations fiscales et les règles spéciales de fixation administrative des prix prévues par le régime FSC, constituant ainsi des subventions au regard de l'Accord SMC.

5.65 Les exonérations fiscales accordées en vertu du régime FSC sont par elles-mêmes l'équivalent d'une contribution financière au sens de l'abandon ou du fait de ne pas percevoir des recettes

⁵⁸⁵ "The Operation and Effect of the Foreign Sales Corporation Legislation 1 July 1992 to 30 June 1993", page 16, rapport du Département du Trésor (novembre 1997).

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 pour cent étant inférieur au seuil *de minimis* de 1 pour cent, il ne devrait pas être considéré comme notable.

5.75 Selon le calcul du gouvernement des États-Unis, l'application de la méthode des revenus imposables combinés entraîne une exonération fiscale de 15 pour cent du *total* des revenus de la FSC et de son fournisseur apparenté. L'article 11.9, l'Annexe IV et la note de bas de page 64 s'appliquent tous aux subventions qui ne sont pas prohibées mais qui simplement "peuvent donner lieu à une action", telles qu'elles sont définies à l'article 5. Les subventions *à l'exportation* du type de celles qui sont mises en cause ici sont *en soi* prohibées. Le seuil *de minimis* a été établi spécialement pour les subventions pouvant donner lieu à une action, non pour les subventions prohibées. Même à supposer que le gouvernement des États-Unis soit dans une certaine mesure fondé à alléguer qu'un critère *de minimis* devrait être appliqué, pourquoi estime-t-il qu'un seuil de 1 pour cent est approprié? L'article 351.106 c) des règlements des États-Unis relatifs aux droits antidumping et aux droits compensateurs indique que, lorsqu'il examine une ordonnance en matière de droits compensateurs, le gouvernement des États-Unis considère comme *de minimis* tout "taux de subventionnement pouvant donner lieu à des mesures compensatoires qui est inférieur à 0,5 pour cent *ad valorem*". Le gouvernement des États-Unis a toujours retenu ce taux de 0,5 pour cent au cours de négociations commerciales successives, et il est donc évident qu'il estime que 0,5 pour cent est un seuil *de minimis* approprié.

5.76 Le gouvernement des États-Unis fonde en partie son argumentation sur la notion que le régime FSC ne contrevient pas à l'Accord SMC car il est conforme au Texte de conciliation de 1981. Ce dernier établit deux principes à appliquer aux exonérations fiscales des revenus de source étrangère. Ces principes sont les suivants: 1) le GATT n'oblige pas un pays exportateur à imposer les

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". Dans la présente affaire, la loi des États-Unis (articles 921 à 927 du Code des impôts) peut être considérée comme un exposé des éléments de preuve disponibles.

5.82 En outre, la note de bas de page 59 n'oblige pas les Membres à porter certains différends devant des cadres extérieurs à l'OMC. Elle dispose simplement que les Membres peuvent appeler l'attention d'un autre Membre sur la mesure en question et que, dans de telles circonstances, les Membres s'efforceront de régler leurs différends dans certains cadres autres que l'OMC.

5.83 En outre, alors que la note de bas de page 59 s'applique à la solution de certains différends qui se produisent à propos du principe de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, le présent différend concerne des questions beaucoup plus larges que ce principe. Les Communautés européennes contestent les exonérations fiscales au titre du régime FSC en tant qu'elles constituent une subvention à l'exportation de certaines marchandises. L'OMC est le seul cadre qui traite des rapports entre les droits et les obligations découlant de l'Accord sur l'OMC.

5.84 Pour les raisons précitées, le gouvernement du Japon demande que le Groupe spécial constate que les exonérations fiscales et les règles de fixation administrative des prix prévues par le régime FSC contreviennent à l'Accord SMC en accordant des subventions subordonnées en droit aux résultats à l'exportation et à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Le régime FSC répond à la définition d'une "subvention" figurant à l'article 1.1 ainsi qu'à la définition des subventions prohibées contenues dans les alinéas a) et b) de l'article 3.1.

Dans sa déclaration orale à la première réunion du Groupe spécial, le **Japon** avance les arguments suivants:

5.85 Au nom du gouvernement du Japon, nous tenons à dire que nous apprécions que les Communautés européennes et le gouvernement des États-Unis aient accepté la demande du Japon de participer en qualité de tierce partie à la procédure du Groupe spécial au titre de l'article 23 relative au traitement fiscal des FSC.

5.86 Le gouvernement du Japon prie instamment le Groupe spécial de constater que le régime FSC contrevient à l'Accord sur l'OMC, notamment, l'Accord SMC.

5.87 Le régime FSC prévoit des exonérations fiscales représentant des recettes qui seraient normalement exigibles des sociétés si ce régime n'existait pas. De surcroît, les FSC peuvent choisir entre la fixation des prix dans des conditions de libre concurrence et deux méthodes de fixation administrative des prix pour réduire leurs obligations fiscales à un niveau minimum. L'écart entre le montant que les FSC acquittent en employant les méthodes de fixation des prix les plus avantageuses et celui qu'elles devraient acquitter s'il n'y avait qu'une seule méthode de fixation des prix disponible constitue des "recettes publiques normalement exigibles" abandonnées ou non perçues. Il y a donc une "contribution financière" de la part du gouvernement des États-Unis. Il est clair que la réduction notable des charges fiscales par le régime FSC "confère un avantage" aux sociétés.

5.88 Ainsi, le régime FSC constitue une subvention au sens de la définition figurant à l'article premier de l'Accord SMC.

5.89 Les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation sont prohibées en soi par l'Accord SMC. Le régime FSC prévoit deux exonérations fiscales pour les "revenus réalisés à l'exportation exonérés" qui dépendent des résultats à l'exportation réalisés par les FSC.

5.90 En outre, le montant de l'exonération fiscale peut être notablement augmenté au moyen de l'application des règles de fixation administrative des prix. Seuls les revenus réalisés à l'exportation peuvent bénéficier de cette exonération fiscale. Le régime FSC constitue donc une subvention à l'exportation prohibée par l'article 3.1 a).

5.91 La tentative de la part du gouvernement des États-Unis d'appliquer un critère *de minimis* à une subvention prohibée caractérisée est malvenue. En outre, le Texte de conciliation de 1981 ne prévoit aucune base pour l'argument du gouvernement des États-Unis mais indique simplement que les activités économiques extraterritoriales ne doivent pas nécessairement être imposées. Il convient d'évaluer le régime FSC au regard de l'Accord SMC puisque l'exonération fiscale qu'il prévoit constitue une subvention à l'exportation.

5.92 De surcroît, les exonérations fiscales et les règles spéciales de fixation administrative des prix du régime FSC ne sont offertes que pour les revenus provenant 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 FSC 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).

5.93 Quant aux questions de procédure, le gouvernement du Japon estime que l'allégation du gouvernement des États-Unis n'est pas légitime et devrait être rejetée. Le gouvernement du Japon considère que l'article 4.2 prescrit qu'une partie demandant des consultations doit présenter une base, quelle qu'elle soit, sur laquelle elle fonde son allégation, qui est "disponible" au moment de la demande de consultations. Les Communautés européennes ont répondu à cette exigence en soulignant les dispositions de la loi des États-Unis (articles 921 à 927 du Code des impôts) mises en cause dans sa demande. En outre, le gouvernement des États-Unis appelle l'attention sur le texte de la

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 Communautés européennes.

6.3 Les Communautés européennes considèrent que l'expression "procédure régulière", employée par le Groupe spécial au paragraphe 7.10, découle exclusivement de la législation des États-Unis et nous demandent de la remplacer par une expression plus "neutre" telle que "droits en tant que défendeur". Nous relevons, toutefois, que l'expression "procédure régulière" a été employée en de très nombreuses occasions dans le cadre de la procédure de règlement des différends de l'OMC. *Voir, par exemple, l'affaire 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, au paragraphe 94 (où il est fait référence aux "... exigences en matière de procédure régulière ressortant de manière implicite du Mémorandum d'accord ..."). En outre, nous notons que le concept de procédure régulière, contrairement à celui de droits en tant que défendeur, englobe les droits à la fois de la partie plaignante et de la partie défenderesse. En conséquence, nous refusons d'apporter la modification demandée par les Communautés européennes.

6.4 Les Communautés européennes demandent que, dans la deuxième phrase du paragraphe 7.34 relatif à l'exception préliminaire soulevée par les États-Unis au sujet de notre examen de toutes "mesures connexes", nous remplacions l'expression "instruments juridiques" par "mesures" et remanions la phrase. Les États-Unis considèrent que cette phrase ne manque pas de clarté. Nous avons apporté certaines modifications afin de clarifier la deuxième phrase du paragraphe 7.34.

6.5 Les Communautés européennes considèrent que le Groupe spécial a eu tort de ne pas se prononcer sur les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC (paragraphe 7.124 à 7.129). Elles soutiennent qu'elles ont fait valoir leurs droits au moyen de deux plaintes distinctes faisant état de subventions à l'exportation afin de s'assurer que le Groupe spécial examinerait les deux éléments du régime FSC (c'est-à-dire, les exonérations prévues par ce régime et les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC) et qu'il se prononcerait à leur sujet. Les Communautés

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 "normalement exigibles" aux exonérations prévues par le régime FSC (paragraphe 7.98), notre exemple relatif à la non-application de la sous-partie F est "hors de propos". À leur avis, une FSC et sa maison mère n'auraient pas intérêt à ce que la FSC ne distribue pas tous ses revenus puisqu'elles bénéficient d'un avantage encore plus grand, c'est-à-dire de dérogations. De ce fait, l'importance de l'exonération dont bénéficient les sociétés étrangères contrôlées tient à ce que celle-ci permet au régime FSC de fonctionner sans être soumis aux règles énoncées dans la sous-partie F. Les Communautés européennes suggèrent que nous remplacions l'exemple relatif à la sous-partie F par un exemple fondé sur les règles spéciales concernant la source des revenus qui sont applicables aux FSC ou, si nous décidons de traiter des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC dans le contexte de notre examen des exonérations que prévoit le régime FSC, fondé sur ces règles. Les États-Unis répondent que l'exemption du régime FSC de l'application de la sous-partie F a été un élément essentiel des allégations des Communautés européennes tout au long du présent différend. Par ailleurs, ils considèrent que l'analyse faite dans le rapport intérimaire est parfaitement claire. Si les mesures FSC n'existaient pas, les revenus provenant des transactions réalisées par les FSC seraient soumis aux dispositions de la sous-partie F, ce qui signifierait alors qu'il n'y aurait pas, en raison des dispositions de la sous-partie F, report de l'impôt sur ces revenus, le report étant la règle dans la législation fiscale des États-Unis. Étant donné qu'à notre avis, le paragraphe 7.98 est suffisamment clair, nous refusons d'apporter la modification suggérée par les Communautés européennes.

6.11 Les Communautés européennes font valoir que le Groupe spécial aurait dû se prononcer sur l'allégation qu'elles ont formulée au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. À leur avis, il n'est pas approprié de notre part d'invoquer le principe d'économie jurisprudentielle (paragraphe 7.132) parce qu'"il serait (théoriquement) possible" que la subvention subordonnée à la teneur en éléments d'origine nationale soit maintenue même si les subventions à l'exportation sont supprimées. Les Communautés européennes considèrent en outre que ce qui est, selon elles, "la raison finale" pour laquelle nous n'avons pas pris en considération cette allégation - à savoir que les questions juridiques n'ont pas été étudiées de manière approfondie - est "inacceptable" parce qu'elles ont exposé leur thèse et répondu à tous les arguments avancés par les États-Unis. Ces derniers soutiennent que le Groupe spécial a noté à juste titre que la définition des "biens d'exportation" sert simplement à définir la portée de l'exonération d'impôt dont bénéficient les FSC et que, ayant déclaré cette exonération incompatible avec les règles de l'OMC, le Groupe spécial était parvenu à régler complètement le différend. Les États-Unis soutiennent également qu'une constatation concernant l'allégation formulée au titre de l'article 3.1 b) serait une constatation entièrement nouvelle au sujet de laquelle ils seraient en droit de demander un réexamen intérimaire au titre de l'article 15:2 du Mémoire d'accord.

6.12 Nous persistons à penser qu'une constatation concernant l'allégation formulée par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) n'est pas nécessaire pour que l'ORD puisse rendre des décisions suffisamment précises, auxquelles les États-Unis puissent donner suite dans les moindres délais en l'espèce. Comme nous l'avons indiqué dans notre rapport et comme l'ont reconnu les Communautés européennes, la définition des "biens d'exportation" en cause sert simplement à définir la portée des exonérations prévues par le régime FSC, dont nous avons constaté qu'elles sont des subventions à l'exportation prohibées. Lors de la réunion que nous avons tenue dans le cadre du réexamen intérimaire, les Communautés européennes ont laissé entendre que nous devrions prendre en considération cette allégation parce que les États-Unis pouvaient offrir une subvention fiscale à toutes les marchandises des États-Unis qui satisfaisaient à une prescription particulière relative à la teneur en éléments d'origine nationale, que ces marchandises soient vendues dans le pays ou à l'étranger, mais une telle approche impliquerait, à notre avis, que nous examinions un régime hypothétique entièrement nouveau dont nous ne sommes pas saisis. En ce qui concerne ce que nous

avons indiqué (note de bas de page 698), à savoir que, pour ce qui est de l'allégation formulée au titre de l'article 3.1 b), les questions juridiques n'ont pas été étudiées de manière approfondie, un examen de l'argumentation relative à l'allégation en question montre clairement que l'attention des parties ne s'est pas concentrée sur cette allégation. S'agissant du statut juridique de l'allégation, nous avons noté que celle-ci n'a pas été abandonnée. Nous considérons que cet exposé de la question est correct sur le plan factuel.

6.13 Nous avons apporté des modifications additionnelles mineures aux paragraphes 2.1, 4.1133, 7.10, 7.23 et 7.95 ainsi qu'à la note de bas de page 710 du rapport.

VII. CONSTATATIONS

A. DEMANDES DE DÉCISIONS PRÉJUDICIELLES

1. Exposé des éléments de preuve disponibles

7.1 Les États-Unis soutiennent que la demande de consultations que les Communautés européennes ont présentée dans le présent différend ne comportait pas un "exposé des éléments de preuve disponibles, comme l'exige l'article 4.2 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (ci-après dénommé l'"Accord SMC"). À leur avis, ce manquement les a privés de leur droit d'être informés de l'existence de ces éléments de preuve avant les consultations tenues en l'espèce et le système de règlement des différends des avantages que l'article 4.2 était censé offrir. Comme les Communautés européennes ne se sont pas conformées à cette prescription impérative, le Groupe spécial devait rejeter les allégations qu'elles ont formulées au titre de l'article 3 de l'Accord SMC. De l'avis des États-Unis, ne pas rejeter ces allégations permettrait à un plaignant de ne pas tenir compte de l'article 4.2 en toute impunité et aurait pour résultat de rendre cet article redondant ou inutile, ce qui serait contraire aux principes fondamentaux du droit international public.

7.2 Les Communautés européennes font valoir que, dans un différend ayant trait à une subvention découlant d'une loi d'application générale, les éléments de preuve disponibles peuvent être la loi elle-même. En l'occurrence, leur demande de consultations contenait un exposé des éléments de preuve disponibles en ce sens qu'il y était fait référence aux dispositions juridiques applicables en l'espèce aux États-Unis. Les Communautés européennes soutiennent en outre que, même si leur demande de consultations n'était pas réputée se conformer pleinement à l'article 4.2 de l'Accord SMC, il n'y aurait toujours pas de base justifiant le rejet de leurs allégations au titre de l'article 3 dudit accord. À leur avis, ne pas rejeter une allégation au motif qu'il n'a pas été satisfait à la prescription faisant obligation de fournir un "exposé des éléments de preuve disponibles" ne rendrait pas "redondante ou inutile" cette prescription car l'article 4.2 était censé produire ses effets pendant la phase de *consultations* de la procédure de règlement des différends. Par conséquent, pour les États-Unis, la voie de recours aurait été de demander des renseignements complémentaires, voire de refuser d'engager de nouvelles consultations tant que les Communautés européennes n'auraient pas fourni un exposé des éléments de preuve disponibles. Enfin, les Communautés européennes considèrent que les États-Unis ne se sont en aucune façon vu refuser leur droit en tant que défendeur dans le présent différend.

7.3 Pour examiner l'exception soulevée par les États-Unis, nous allons tout d'abord rappeler que l'article 4.2 de l'Accord SMC dispose ce qui suit:

"Toute demande de consultations au titre du paragraphe 1 [de l'article 4] comportera un exposé des éléments de preuve disponibles au sujet de l'existence et de la nature de la subvention en question."

7.4 Les Communautés européennes soutiennent que leur demande de consultations contient un "exposé des éléments de preuve disponibles" au sens de l'article 4.2 parce qu'il y est fait référence aux dispositions juridiques applicables en l'espèce aux États-Unis. En conséquence, nous présumons que les Communautés européennes se réfèrent au passage ci-après de leur demande de consultations comme constituant ses "éléments de preuve disponibles":

"Les Communautés européennes ont l'honneur d'adresser aux États-Unis d'Amérique une demande de consultations au titre de l'article 4 du "Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends" (ci-après dénommé le "Mémorandum d'accord"), de l'article XXIII:1 du GATT de 1994 et de l'article 4 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC) *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).*" (pas d'italique dans l'original).⁵⁸⁸

7.5 Nous notons que l'expression "éléments de preuve" a été définie comme s'entendant des "faits, circonstances, etc. disponibles étayant ou contredisant une croyance, proposition, etc.", le terme "disponible" comme signifiant "à la disposition de" et le terme "exposé" comme signifiant "expression par des mots".⁵⁸⁹ Par conséquent, dans son sens ordinaire, l'article 4.2 fait obligation à un Membre d'inclure dans sa demande de consultations une expression par des mots des faits à sa disposition au moment où il demande l'ouverture de consultations à l'appui de son point de vue selon lequel il a, aux termes de l'article 4.1, "des raisons de croire qu'une subvention prohibée est accordée ou maintenue". D'après le sens ordinaire de l'article 4.2, il est évident qu'un plaignant doit indiquer les éléments de preuve disponibles, mais ne doit pas nécessairement les joindre en annexe à sa demande de consultations.

7.6 Eu égard au sens ordinaire de l'article 4.2, la demande de consultations présentée par les Communautés européennes pouvait raisonnablement être considérée comme contenant un exposé des éléments de preuve disponibles. À cet égard, nous notons qu'à la première réunion du Groupe spécial, les États-Unis ont admis qu'il peut y avoir des cas où les seuls éléments de preuve sur lesquels se fonde un plaignant soient un texte législatif, un règlement ou autre instrument juridique. En fait, en l'espèce, les principaux éléments de preuve sur lesquels les Communautés européennes se fondent sont les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis et des mesures connexes. La demande de consultations des Communautés européennes, pour autant qu'elle fait expressément référence à ces textes et mesures, contient une expression par des mots des éléments de preuve concernant l'existence et la nature de la subvention en question. Bien que les Communautés européennes ne reprennent pas la formulation "exposé des éléments de preuve disponibles" lorsqu'elles se réfèrent à ces textes et mesures nous ne considérons pas que l'emploi explicite de cette expression descriptive soit nécessaire s'il est fait référence aux éléments de preuve pertinents mêmes. Certes, dans leur première communication, les Communautés européennes se sont référées à divers documents additionnels, provenant principalement de source secondaire⁵⁹⁰, et ces documents additionnels n'ont pas été

⁵⁸⁸ WT/DS108/1, 28 novembre 1997.

⁵⁸⁹ *Consise Oxford Dictionary*, 9ème éd., 1995.

⁵⁹⁰ Les documents en question se composaient de dépositions devant le Congrès des États-Unis, de rapports et autres documents descriptifs ayant trait au régime FSC établis par des fonctionnaires des États-Unis, d'articles concernant le régime FSC parus dans des publications traitant de questions fiscales, juridiques et commerciales, de copies des demandes de consultations et d'établissement d'un groupe spécial dans le cadre du présent différend et d'extraits des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Tous ces documents fournissent des explications au sujet du régime FSC, exception faite des *Principes de l'OCDE*, qui ont été communiqués à l'appui du point de

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 Communautés européennes font en outre valoir que, si la note de bas de page 59 était censée constituer une obligation d'épuiser les moyens qu'offrent d'autres cadres possibles avant de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC, elle aurait été indiquée à l'Appendice 2 du Mémoire d'accord en tant que disposition spéciale ou additionnelle relative au règlement des différends. Enfin, elles considèrent que, comme ils n'ont pas fait état de leur préoccupation avant l'établissement de ce groupe spécial, les États-Unis sont forclos à soulever leur exception devant le Groupe spécial.

7.14 Nous rappelons que la note de bas de page 59 se rapporte au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, qui concerne l'exonération, la remise ou le report des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale qui seraient accordés spécifiquement au titre des exportations. La note de bas de page 59 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. 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

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 59 exige que les Membres s'efforcent de régler leurs différends en recourant à d'autres cadres fiscaux possibles, il n'y est pas stipulé que le droit de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends de l'OMC est limité par cette obligation alléguée.

7.19 Non seulement la note de bas de page 59 ne fournit pas une base claire et sans ambiguïté pour limiter le droit de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends de l'OMC, mais on peut dire que c'est le contraire qui y est indiqué. À cet égard, nous rappelons que cette note dispose que les Membres doivent normalement s'efforcer 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, mais qu'il y est également indiqué que c'est "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". Nous considérons qu'une restriction à la possibilité pour un Membre de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends porterait atteinte aux droits d'un Membre de l'OMC. Par conséquent, cette clause laisse fortement supposer, à tout le moins, que la note de bas de page 59 n'était pas censée restreindre le droit d'un Membre de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends. Nous admettons que la référence faite aux droits et obligations *résultant* du GATT de 1994 nous laisse quelque peu perplexes, en particulier eu égard au fait que "le droit de consultation institué aux termes de la phrase précédente" semblerait être un droit résultant de l'Accord SMC même et non du GATT de 1994. En

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 droits résultant pour un Membre d'autres dispositions, y compris celles relatives au règlement des différends.

7.20 Enfin, le fait que la note de bas de page 59 n'est pas indiquée comme étant une disposition spéciale ou additionnelle relative au règlement des différends constitue une confirmation additionnelle importante de notre interprétation du sens ordinaire de cette note. Il convient de rappeler que l'Appendice 2 du Mémoire d'accord contient une liste de toutes les règles spéciales ou additionnelles figurant dans les accords visés, dont un grand nombre de dispositions de l'Accord SMC. Si la note de bas de page 59 était censée limiter le droit d'un Membre de recourir à tout moment à la procédure de règlement des différends, nous estimons qu'elle aurait été indiquée dans cet appendice en tant que disposition spéciale ou additionnelle relative au règlement des différends. Nous ne considérons pas non plus que l'argument des États-Unis, selon lequel l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture, sur lequel les Communautés européennes se fondent dans leur première communication, n'est pas indiqué à l'Appendice 2, contredise cette conclusion. À notre avis, l'article 10:3, qui traite de l'attribution de la charge de la preuve pour ce qui concerne certaines allégations formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture⁵⁹⁵ est, dans ses implications, qualitativement différent de la note de bas de page 59 telle qu'elle est interprétée par les États-Unis, dont ils allèguent qu'elle a trait à la question, de caractère essentiellement procédural, du moment où un Membre peut recourir à la procédure de règlement des différends.

7.21 Nous notons les arguments des parties concernant le point de savoir s'il existe ou non à l'OCDE ou dans le cadre de conventions fiscales bilatérales des "voies" permettant de régler les différends entre les parties qui ont trait à ce qu'ils qualifient de questions touchant à la "fixation des prix dans des conditions de libre concurrence". Nous notons en outre les divergences de vues entre les parties quant au point de savoir si les Communautés européennes pouvaient être considérées comme s'étant déjà efforcées de régler ces questions à l'OCDE. Nous considérons, cependant, que la note de bas de page 59 n'oblige pas un Membre à recourir à d'autres cadres fiscaux possibles avant de recourir à la procédure de règlement des différends de l'OMC. En conséquence, nous n'avons pas à trancher ces questions en l'occurrence.

7.22 Pour les raisons exposées ci-dessus, nous refusons de faire droit à la demande des États-Unis tendant à ce que nous rejetions ou renvoyions les allégations des Communautés européennes concernant les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC tant que les Communautés européennes ne se seront pas efforcées de régler les questions qu'elles soulèvent en recourant aux voies que leur ouvrent les conventions bilatérales en vigueur en matière d'imposition, ou à d'autres mécanismes internationaux particuliers.

3. Spécificité de la demande d'établissement d'un groupe spécial

7.23 Les États-Unis soutiennent que la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes ne satisfait pas à la prescription énoncée à l'article 6:2 du Mémoire d'accord faisant obligation d'"indiquer les mesures spécifiques en cause". En particulier, les États-Unis se fondent sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Communautés*

⁵⁹⁵ Voir les paragraphes 7.134 à 7.143, *infra*.

*européennes – Matériels informatiques*⁵⁹⁶ pour étayer leur point de vue selon lequel, dans certains cas, pour indiquer les mesures spécifiques en cause, il est nécessaire d'indiquer les produits faisant l'objet des mesures en cause. De l'avis des États-Unis, comme la nature des obligations en matière de subventions à l'exportation imposées par l'Accord sur l'agriculture diffère selon les produits en cause et les engagements qu'ils ont contractés en vertu de cet accord, la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes aurait dû indiquer les produits spécifiques en question, ce qui n'avait pas été le cas. En fait, les États-Unis avaient dû attendre d'avoir reçu la première communication des Communautés européennes pour être informés des produits en question. En conséquence, le Groupe spécial devait rejeter les allégations que celles-ci ont formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture. Dans leur deuxième communication, les États-Unis réduisent la portée de leur exception préliminaire et la limitent au fait que les Communautés européennes n'ont pas indiqué les produits agricoles en question *repris sur leur Liste*.⁵⁹⁷

7.24 Les Communautés européennes soutiennent que la mesure en cause dans le présent différend est le régime FSC et que le fondement juridique de leur plainte est une infraction à certaines dispositions de l'Accord sur l'agriculture spécifiées dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial pour ce qui concerne tous les produits agricoles, ce qui n'est pas comparable à la situation en matière de consolidation tarifaire dans l'affaire *Communautés européennes – Matériels informatiques*, dans laquelle la mesure (le droit appliqué) s'applique à un produit particulier. Dans leur première communication, les Communautés européennes ont donné des *exemples* de produits parce qu'elles invoquent, ce qu'elles considèrent être le renversement de la charge de la preuve prévu à l'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture pour ces produits et qu'elles voulaient limiter la charge incombant aux États-Unis à ces produits seulement, qu'ils exportent vers les Communautés européennes.

7.25 L'exception préliminaire des États-Unis repose sur le fait que la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes n'est prétendument pas conforme à l'article 6:2 du Mémoire d'accord, qui, dans la partie pertinente, dispose que la demande d'établissement d'un groupe spécial:

"... précisera si des consultations ont eu lieu, indiquera les mesures spécifiques en cause et contiendra un bref exposé du fondement juridique de la plainte, qui doit être suffisant pour énoncer clairement le problème."

7.26 Dans l'affaire *Communautés européennes – Bananes*, l'Organe d'appel a expliqué qu'"il incombe au groupe spécial [d']examiner très soigneusement [la demande d'établissement d'un groupe spécial] pour s'assurer qu'elle est conforme aussi bien à la lettre qu'à l'esprit de l'article 6:2 du Mémoire d'accord". Il a également expliqué ce qui suit:

"Il est important que la demande d'établissement d'un groupe spécial soit suffisamment précise pour deux raisons: premièrement, elle constitue souvent la base du mandat du groupe spécial défini conformément à l'article 7 du Mémoire d'accord; et, deuxièmement, elle informe la partie défenderesse et les tierces parties du fondement juridique de la plainte."⁵⁹⁸

⁵⁹⁶ *Communautés européennes – Classement tarifaire de certains matériels informatiques*, WT/DS62/AB/R-WT/DS67/AB/R-WT/DS68/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 22 juin 1998, paragraphe 67.

⁵⁹⁷ Note de bas de page 65, *supra*.

⁵⁹⁸ *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.

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 Mémorandum 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 Pour appliquer ces principes au cas d'espèce, il nous faut bien entendu examiner très soigneusement la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes. S'agissant des allégations que celles-ci ont formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture, il est indiqué ce qui suit dans cette demande:

"Le régime FSC est une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture. Étant donné que les États-Unis ont déclaré que ce régime n'était pas pris en compte aux fins de l'exécution de leurs engagements au titre de l'Accord sur l'agriculture, les Communautés européennes considèrent qu'il y a violation des articles 3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec les articles 9 1) d), 10 1) et 10 3) dudit accord."⁶⁰⁰

7.29 La question dont nous sommes saisis est celle de savoir si la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes est suffisamment précise pour satisfaire aux prescriptions de l'article 6:2 du Mémorandum d'accord. Nous considérons que c'est le cas. Dans leur demande d'établissement d'un groupe spécial, les Communautés européennes indiquent qu'à leur avis, le régime FSC est une subvention à l'exportation et que "les États-Unis ont déclaré que ce régime n'était pas pris en compte aux fins de l'exécution de leurs engagements au titre de l'Accord sur l'agriculture ...". En conséquence, étant donné la nature intrinsèquement très générale de cette allégation, il en ressort que le régime FSC pourrait donner lieu à des infractions à l'Accord sur l'agriculture pour ce qui concerne n'importe quel produit agricole. De ce fait, et en l'absence de toute spécification concernant les produits en cause, cette demande avise les États-Unis et les tierces parties que les Communautés européennes affirment l'existence d'infractions à l'Accord sur l'agriculture pour ce qui concerne tous les produits agricoles.

7.30 En outre, nous ne voyons aucune différence significative entre le cas où il est simplement allégué dans une demande d'établissement d'un groupe spécial qu'un Membre a manqué à ses engagements pour ce qui concerne tous les produits agricoles et celui où un Membre formule une telle allégation et joint en annexe une liste reprenant tous les produits agricoles. Dans l'un ou l'autre cas, la gamme des produits en cause est connue. Que le Membre plaignant joigne ou non en annexe une telle liste, le cadre du différend est clair et tant la partie défenderesse que les tierces parties sont dûment informées quant au fondement juridique de la plainte.

7.31 Bien entendu, le fait que dans sa demande d'établissement d'un groupe spécial un plaignant se plaint d'infractions ayant trait à une vaste gamme de produits ne le libère pas de l'obligation qui lui incombe de présenter les éléments de preuve et les arguments qui sont nécessaires pour établir une présomption d'infraction à l'Accord sur l'OMC. Par conséquent, pour autant que l'existence d'une

⁵⁹⁹ *Communautés européennes – Classement tarifaire de certains matériels informatiques*, WT/DS62/AB/R-WT/DS67/AB/R-WT/DS68/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 22 juin 1998, paragraphe 67.

⁶⁰⁰ WT/DS108/2, 9 juillet 1998.

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)".⁶⁰¹ Les États-Unis soutiennent que toutes "mesures connexes" qui n'ont pas été indiquées au moment où les Communautés européennes ont présenté leur première communication ne sont pas soumises à bon droit au Groupe spécial. Les Communautés européennes répondent que leur plainte a trait aux subventions résultant de l'exonération d'impôt et de la fixation des prix de cession qui sont accordées pour des marchandises des États-Unis exportées en vertu de l'ensemble de dispositions législatives qu'elles ont présenté comme étant le "régime FSC", qu'elles avaient déjà indiqué de nombreuses autres dispositions se rapportant à ce régime et que le Groupe spécial devait donc rejeter la demande de décision présentée par les États-Unis.

7.34 À notre avis, le présent différend a trait à un certain traitement fiscal que prévoit le régime FSC et dont les Communautés européennes allèguent qu'il est incompatible avec l'Accord SMC et l'Accord sur l'agriculture. Les instruments juridiques de base régissant ce traitement fiscal figurent aux articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis, qui sont indiqués dans la demande d'établissement d'un groupe spécial présentée par les Communautés européennes. Dans notre examen de la compatibilité de ce traitement fiscal avec les règles de l'OMC, nous n'avons pas jugé nécessaire d'examiner des instruments juridiques qui n'ont pas été expressément indiqués par les Communautés européennes au moment où elles ont présenté leur première communication au Groupe spécial.⁶⁰² En conséquence, nous considérons que nous n'avons pas à nous prononcer sur la demande présentée par les États-Unis à cet égard.

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

1. Aperçu des arguments des parties

7.35 Les Communautés européennes allèguent que le régime FSC confère des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de cet accord et sont de ce fait prohibées en vertu de cette dernière disposition. À leur avis, le régime FSC donne lieu à deux subventions. Premièrement, les Communautés européennes font état de certaines exonérations de l'impôt sur le revenu prévues par le régime FSC dont bénéficient

⁶⁰¹ WT/DS108/2 daté du 9 juillet 1998.

⁶⁰² Nous avons examiné l'article 245 c) du Code des impôts des États-Unis en ce qui concerne la déduction pour dividendes distribués dont bénéficient les actionnaires d'une FSC et l'article 951 e) dudit code pour ce qui est de l'exemption, pour les revenus d'une FSC réalisés à l'exportation, de l'application des règles antireport. Voir les paragraphes 7.96 à 7.97, *infra*. Les articles 245 c) et 951 e) ont toutefois été indiqués dans la première communication écrite des Communautés européennes (paragraphe 65). En conséquence, la teneur de l'exception préliminaire soulevée par les États-Unis ne s'étend pas à ces dispositions.

les FSC et leurs sociétés mères et, deuxièmement, des règles de fixation administrative des prix, dont elles considèrent qu'elles dérogent aux règles normales de fixation des prix de cession et augmentent le montant des revenus que les exonérations prévues par le régime FSC soustraient à l'imposition. De l'avis des Communautés européennes, ces exonérations et les règles de fixation administrative des prix représentent une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) parce que "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues", et un avantage est conféré parce que les recettes abandonnées sont égales au montant qui n'a pas à être acquitté à titre d'impôts par les FSC et leurs sociétés mères. Les Communautés européennes considèrent en outre que les subventions résultant des exonérations et des règles de fixation administrative des prix sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) parce qu'elles dépendent de l'existence et du montant de "revenus réalisés à l'exportation exonérés" qui ne peuvent être générés que par l'exportation de marchandises des États-Unis. Enfin, elles considèrent que les subventions conférées par le régime FSC relèvent du point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation ("Liste exemplative"), ce qui confirme l'application de la prohibition prévue à l'article 3.1 a).

7.36 Les États-Unis soutiennent que le régime FSC ne confère aucune subvention à l'exportation. À leur avis, la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative énonce la "règle de droit déterminante" applicable aux allégations des Communautés européennes faisant état de subventions à l'exportation. Ils considèrent que cette note indique que les revenus que génèrent les processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés et que l'exonération de certains ou de la totalité de ces revenus, par quelque moyen que ce soit, ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée. Les États-Unis font valoir en outre que, conformément à ce qui a été décidé et entendu au Conseil du GATT de 1947 en 1981⁶⁰³ (ci-après dénommé "Texte de conciliation de 1981"), l'exonération d'impôt des revenus imputables aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas un abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC, et qu'exonérer les revenus provenant de processus économiques se déroulant à l'étranger ne doit donc pas être considéré comme étant subordonné aux résultats à l'exportation. De l'avis des États-Unis, la note de bas de page 59 autorise en outre les Membres à recourir à des pratiques administratives ou autres pour faire une distinction entre les revenus provenant de processus économiques se déroulant en dehors de leur territoire et ceux provenant de processus économiques se déroulant à l'intérieur de leur territoire, pour autant que la répartition globale des revenus se rapproche du résultat qui serait obtenu dans des conditions de libre concurrence et ne se traduit pas par une "économie notable" d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. Les États-Unis considèrent que le régime FSC exonère simplement d'impôts certains revenus imputables aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger et que leurs règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC sont des pratiques administratives qui permettent de faire une distinction entre revenus de source étrangère et revenus de source nationale et qui ne se traduisent pas par une économie notable d'impôts directs dans les transactions à l'exportation. En conséquence, ils considèrent que le régime FSC ne confère aucune subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

2. Ordre dans lequel les questions seront examinées

7.37 Pour structurer et présenter dans l'ordre leurs arguments, les parties ont adopté des approches différentes. Les Communautés européennes commencent leur analyse en partant des articles premier et 3 de l'Accord SMC, puis passent au point e) de la Liste exemplative en tant que "confirmation" de leurs conclusions. Par contre, dans leur première communication, les États-Unis demandent instamment au Groupe spécial de commencer son analyse à partir de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative. Ils se fondent sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire

⁶⁰³ *Législation fiscale*, IBDD, S28/121, 7-8 décembre 1981.

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 devrait examiner tout d'abord la disposition la plus spécifique.⁶⁰⁴ Dans des communications ultérieures, et pour tenir compte de l'approche adoptée par les Communautés européennes, les États-Unis présentent leurs arguments en commençant par l'article premier, sans toutefois renoncer à considérer que nous devrions commencer notre analyse par la "disposition la plus spécifique".

7.38 Nous notons que les déclarations figurant dans le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Communautés européennes – Bananes* et sur lesquelles se fondent les États-Unis ont trait à l'ordre dans lequel le Groupe spécial aurait dû examiner certaines *allégations* et non à celui dans lequel il aurait dû examiner diverses dispositions en rapport avec une allégation particulière. Dans la présente affaire, les Communautés européennes ont présenté une allégation au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, et les parties ont relevé un certain nombre de dispositions juridiques, dont les articles premier et 3 dudit accord et la Liste exemplative (ainsi que le Texte de conciliation de 1981), qu'elles jugent pertinentes pour notre analyse. En l'occurrence, les Communautés européennes, en tant que partie plaignante, ont fondé leurs arguments essentiellement sur les articles premier et 3 de l'Accord SMC, et non sur la Liste exemplative, et nous considérons que notre analyse serait mieux structurée si nous examinions tout d'abord ces articles.⁶⁰⁵ En outre, et eu égard au fait que les Communautés européennes ont allégué qu'il existait deux subventions distinctes, nous allons tout d'abord examiner la question des exonérations prévues par le régime FSC, puis celle des règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC.

3. Existence d'une subvention: exonérations prévues par le régime FSC

7.39 L'article 3.1 a) de l'Accord SMC dispose que les subventions "définies à l'article premier" qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation sont prohibées. En conséquence, pour qu'une mesure soit une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de cet accord, elle doit être une subvention définie à l'article premier dudit accord. Nous allons donc tout d'abord examiner si les exonérations prévues par le régime FSC dont les Communautés européennes font état sont des subventions définies à l'article 1.1 de l'Accord SMC.

7.40 L'article 1.1 de l'Accord SMC dispose ce qui suit dans la partie pertinente:
"Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister:

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

.....

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

.....

⁶⁰⁴ *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 204.

⁶⁰⁵ Nous ne voulons pas donner à entendre qu'il ne serait jamais approprié de commencer l'analyse d'une question concernant des subventions à l'exportation en faisant référence à la Liste exemplative - en particulier dans une affaire où le plaignant se fonderait essentiellement sur cette liste - mais simplement que nous avons choisi dans la présente affaire de commencer par les articles premier et 3.

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 doit émaner des *pouvoirs publics* (ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre) et elle n'est effective que dans le cas où des recettes *publiques* "normalement exigibles" sont abandonnées ou ne sont pas perçues. De ce fait, la question à poser pour examiner si une contribution financière sous la forme de recettes abandonnées existe est celle de savoir si des impôts sont "dus ou payables" à des pouvoirs publics du ressort territorial d'un Membre. Lorsqu'un contribuable cherche à déterminer si des impôts sont "dus ou payables" à des pouvoirs publics, il lui faut voir quel est le propre régime fiscal de ces pouvoirs publics. Par conséquent, à notre avis, il est évident que la question de savoir si un impôt ou d'autres recettes publiques sont normalement "dus ou payables" doit, en l'absence d'une indication contraire claire dans l'Accord SMC, être déterminée par référence au propre régime fiscal de ces pouvoirs publics.

7.43 Les États-Unis ont fait valoir 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".⁶⁰⁷ Il n'est cependant guère besoin de mentionner que l'Accord sur l'OMC n'impose aux Membres aucune obligation générale de percevoir des impôts ou des droits, ni de les percevoir à un niveau particulier. Au contraire, encore que cela soit peu probable dans la pratique, un Membre de l'OMC est en principe libre de ne percevoir aucune sorte d'impôts ou droits. En fait, s'agissant des droits d'importation, on pourrait dire que l'élimination complète de ces droits serait compatible avec l'objet et le but de l'Accord sur l'OMC. Cela étant, il n'est indiqué dans cet accord aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et droits "normalement exigibles". En conséquence, la détermination de la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" doit comporter une comparaison entre le traitement fiscal accordé par un Membre dans une situation particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre (ou, dans le cas d'un

⁶⁰⁶ *Shorter Oxford English Dictionary* (troisième édition).

⁶⁰⁷ Paragraphe 4.526, *supra*.

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 été adopté à ce jour concernant une subvention alléguée sous la forme d'une contribution financière donnant lieu à des recettes abandonnées, il est implicite que la référence appropriée pour déterminer si des recettes abandonnées étaient "normalement exigibles" appelle une comparaison avec le régime fiscal normalement appliqué par le Membre. Dans l'affaire *Indonésie - Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, les parties (dont les États-Unis) ont reconnu, et le Groupe spécial a constaté, que les exonérations de taxes sur les produits de luxe allant jusqu'à 35 pour cent et les exemptions de droits d'importation allant jusqu'à 200 pour cent donnaient lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles.⁶⁰⁸ L'Indonésie n'avait cependant à l'évidence aucune obligation générale dans le cadre de l'OMC d'imposer de tels droits et taxes, encore moins de les imposer à ces niveaux. Néanmoins, le Groupe spécial et les parties semblent avoir considéré que des recettes normalement exigibles étaient abandonnées parce que l'Indonésie ne percevait pas ces droits et taxes normalement applicables dans le contexte du Programme concernant la voiture nationale.

7.45 Conformément à son sens ordinaire, nous avons interprété l'expression "normalement exigibles" comme renvoyant à la situation qui existerait en l'absence des mesures en question. Il s'agit par conséquent de déterminer si, sans ces mesures, les obligations fiscales seraient plus élevées. À notre avis, cela revient à dire que pour voir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles", un groupe spécial doit examiner la situation qui existerait en l'absence de la mesure en question. Selon cette façon de procéder, la question qui se présente en l'espèce est celle de savoir si, dans l'hypothèse où le régime FSC n'existerait pas, des recettes qui sont abandonnées en raison de ce régime seraient exigibles.

7.46 Les Communautés européennes qualifient de "formaliste" cette façon de procéder et préfèrent une approche selon laquelle la question posée est de savoir s'il y a une "dérogation ou une exemption par rapport au taux ou à la base d'imposition généralement appliqués".⁶⁰⁹ En d'autres termes, les Communautés européennes soutiennent que, selon cette approche, une mesure donnerait lieu à des recettes abandonnées qui étaient normalement exigibles si elle se traduisait par l'abandon de recettes qui seraient exigibles conformément au régime fiscal "d'application générale" du Membre. Elles ont encore précisé cette approche en réponse à des questions du Groupe spécial, en expliquant qu'il n'y aurait abandon de recettes normalement exigibles que si l'exonération ou l'exclusion de l'impôt n'était "pas fondée sur des critères neutres et objectifs, c'est-à-dire si l'exonération ou l'exclusion était spéciale ou serait une fonction de programmation".⁶¹⁰ Nous ne voyons cependant dans le texte de

⁶⁰⁸ *Indonésie - Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R-WT/DS55/R-WT/DS59/R-WT/DS64/R, paragraphe 14.155, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998.

⁶⁰⁹ Paragraphe 4.591, *supra*.

⁶¹⁰ Les États-Unis contestent que le point de référence pour déterminer si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" doive, en règle générale, être lié au régime fiscal d'application générale du Membre en question et ils décrivent de façon approfondie la complexité qu'il y a à déterminer dans des circonstances particulières quelles règles sont les règles "générales" et quelles sont les "exceptions". À leur avis, cette approche confond la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" avec celle de la spécificité visée à l'article 2 de l'Accord SMC. Les États-Unis n'ont cependant pas préconisé l'application d'une approche fondée sur le critère "en l'absence de" et ils n'ont pas non plus été à même d'indiquer un point de référence généralement pertinent autre que le propre régime fiscal d'un Membre pour déterminer quand des recettes abandonnées sont "normalement exigibles". Lorsque le Groupe spécial leur a demandé quels critères ils estimaient devoir être appliqués pour voir si des recettes abandonnées étaient "normalement exigibles", les États-Unis ont répondu qu'"un critère évident est le point de savoir s'il a jamais été rendu de décision ou statué dans le cadre du même accord ou d'un accord connexe". Parmi les autres critères indiqués figuraient

l'article premier de l'Accord SMC rien qui justifie que l'on considère que la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" devrait en règle générale être déterminée d'après un critère autre que la situation qui existerait sans les mesures en question. De ce fait, même s'il se peut fort bien que, dans de nombreux cas, le critère proposé par les Communautés européennes donne le même résultat que le critère "en l'absence de", nous estimons que c'est ce dernier critère qui trouve son fondement dans le texte actuel de l'Accord SMC.

7.47 Il convient peut-être de noter que, s'agissant des droits compensateurs, les États-Unis eux-mêmes utilisent un critère "en l'absence de" comme base pour déterminer si une subvention existe en cas de recettes abandonnées. Ainsi, l'article 351.509 de la réglementation des États-Unis régissant les droits compensateurs dispose ce qui suit:

"[D]ans le cas d'un programme qui prévoit une exonération ou une remise, en totalité ou en partie, d'un impôt direct (par exemple, d'un impôt sur le revenu), ou une réduction de la base utilisée pour calculer un impôt direct, un avantage existe dans la mesure où l'impôt acquitté par une entreprise du fait du programme est inférieur à l'impôt qu'elle aurait acquitté *en l'absence de ce programme*."⁶¹¹ (pas d'italique dans l'original).

7.48 Nous nous empressons d'ajouter que l'explication des États-Unis qui accompagne leur réglementation précise que, "dans le cas d'une mesure fiscale étrangère exonérant d'impôt (en totalité ou en partie) des revenus imputables à des processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées) qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, le Département [du Trésor] ne considère pas cette mesure comme une subvention à l'exportation ...".⁶¹² Cela ne va cependant pas à l'encontre de l'approche générale de la réglementation, selon laquelle la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" devrait être déterminée sur la base d'un examen du traitement fiscal qui serait appliqué par le Membre en l'absence des mesures en question.

ii) *Le Texte de conciliation de 1981 est-il déterminant pour savoir quand des recettes abandonnées sont "normalement exigibles"?*

7.49 Ayant établi qu'en règle générale, la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" devrait être déterminée en examinant la situation qui existerait dans le cadre du régime fiscal d'un Membre en l'absence des mesures en cause, il nous faut ensuite voir si une interprétation quelque peu différente devrait être appliquée dans le contexte du présent différend.

7.50 Les États-Unis font valoir que l'expression "normalement exigibles" doit être interprétée à la lumière du Texte de conciliation de 1981 considéré conjointement avec certains rapports de groupes spéciaux adoptés qui avaient trait à des subventions prétendument prohibées par l'article XVI:4 du GATT de 1947. En particulier, ils estiment que le Texte de conciliation de 1981 constitue une interprétation de l'article XVI:4 du GATT de 1947, qui fait partie du GATT de 1994 en vertu du paragraphe 1) b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC. Les États-Unis estiment en outre que, considérée à la lumière du Texte de conciliation de 1981, l'exonération d'impôt dont bénéficient les revenus de source étrangère ne constitue manifestement pas

"l'opportunité d'éviter des résultats qui font prévaloir la forme sur le fond" et "la nécessité de disposer de règles claires". Paragraphes 4.1103 à 4.1114, *supra*.

⁶¹¹ 19 Code of Federal Regulations (Code des règlements fédéraux), article 351.509.

⁶¹² 63 Federal Register 65376 (25 novembre 1998).

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.

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.⁶¹⁷

7.54 Le Texte de conciliation de 1981 s'accompagnait de la déclaration ci-après du Président du Conseil:

À la suite de l'adoption de ces rapports, le Président a noté que ce qui a été décidé et entendu au 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. Le Président a noté également que la décision ne modifie pas les règles existantes énoncées dans l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général en ce qu'elles concernent l'imposition fiscale des marchandises exportées. Il a noté aussi que la décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII et n'est pas affectée par cet accord. Le Président a enfin noté que l'adoption de ces rapports et du texte de conciliation n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général.⁶¹⁸

7.55 Question de savoir si le Texte de conciliation de 1981 fait partie du GATT de 1994. La première question qu'il nous faut examiner en ce qui concerne le Texte de conciliation de 1981 est celle de savoir s'il représente une "autre décision des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC.⁶¹⁹ Nous rappelons que l'Annexe 1A de l'Accord sur l'OMC dispose ce qui suit dans la partie pertinente:

⁶¹⁷ *Législation fiscale*, IBDD, S28/121, 7-8 décembre 1981.

⁶¹⁸ *Ibid.*

⁶¹⁹ Ainsi qu'il a été noté plus haut, les Communautés européennes se fondent sur le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* pour étayer la thèse selon laquelle le Texte de conciliation de 1981 n'est pas une "autre décision" aux fins du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a estimé que les rapports de groupes spéciaux adoptés ne constituent pas "en eux-mêmes" "d'autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" au sens de cette disposition. À notre avis, l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* ne s'applique pas à la situation précise qui se présente en l'espèce. Dans ce différend, la question à l'examen était le statut qu'avaient en eux-mêmes les rapports de groupes spéciaux adoptés. Or, le Texte de conciliation de 1981 ne se limitait pas à l'adoption de certains rapports de groupes spéciaux. Au contraire, considéré dans le contexte des affaires *Législations fiscales*, ce texte dénote un désaccord quant à certains aspects de ces rapports. En outre, les rapports en question ont été adoptés "étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les processus économiques ... 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). Étant donné que le Texte de conciliation de 1981 n'est pas simplement une

"L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (le "GATT de 1994") comprendra:

a) les dispositions de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce, en date du 30 octobre 1947 ... tel qu'il a été rectifié, amendé ou modifié par les dispositions des instruments juridiques qui sont entrés en vigueur avant la date d'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC;

b) les dispositions des instruments juridiques mentionnés ci-après qui sont entrés en vigueur en vertu du GATT de 1947 avant la date d'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC:

- i) protocoles et certifications concernant les concessions tarifaires;
- ii) protocoles d'accession ...;
- iii) décisions sur les dérogations accordées au titre de l'article XXV du GATT de 1947 et encore en vigueur à la date d'entrée en vigueur de l'Accord sur l'OMC [note de bas de page omise];
- iv) autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947;

c) les Mémoires d'accord mentionnés ci-après:

- i) Mémoire d'accord sur l'interprétation de l'article II:1 b) de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994;
- ii) Mémoire d'accord sur l'interprétation de l'article XVII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994;
- iii) Mémoire d'accord sur les dispositions de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 relatives à la balance des paiements;
- iv) Mémoire d'accord sur l'interprétation de l'article XXIV de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994;
- v) Mémoire d'accord concernant les dérogations aux obligations découlant de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994;
- vi) Mémoire d'accord sur l'interprétation de l'article XXVIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994; et

d) le Protocole de Marrakech annexé au GATT de 1994."

7.56 Il nous semblerait que, considéré en soi et isolément, le membre de phrase "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947", dans son sens ordinaire, est suffisamment

décision d'adopter certains rapports de groupes spéciaux, l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* n'apporte pas en elle-même une réponse claire à la question dont nous sommes maintenant saisis.

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 ci-après qui sont entrés en vigueur en vertu du

⁶²⁰ Les parties ont beaucoup argumenté au sujet de la question de savoir si le Texte de conciliation de 1981 a été adopté en vertu de l'article XXIII:2 ou de l'article XXV du GATT de 1947. À notre avis, ce n'est pas la question précise qu'il conviendrait de poser. L'article XXV du GATT de 1947 est une disposition de caractère général ayant trait à la prise de décisions par les PARTIES CONTRACTANTES. Le fait que l'action collective qui y est prévue comporte "la prise de décisions" est confirmée au paragraphe 4 de cet article, qui dispose que "[s]auf dispositions contraires du présent Accord, les décisions des PARTIES CONTRACTANTES seront prises à la majorité des votes émis". Aux termes de l'article XXIII, une forme d'action collective des PARTIES CONTRACTANTES consiste à adresser des recommandations ou à statuer, et le Texte de conciliation de 1981 implique, du moins en partie, une action collective conformément à cette disposition. Il y a cependant dans le GATT de 1947 de nombreuses autres dispositions "qui comportent une action collective" (Voir John H. Jackson, *World Trade and the Law of GATT* (Bobs-Merrill, 1969), section 5.4), et l'article XXV prévoit en outre une action collective afin "de faciliter le fonctionnement du [GATT de 1947] et de permettre d'atteindre ses objectifs". Par conséquent, même si l'on considère que le Texte de conciliation de 1981 va plus loin qu'une action consistant à adresser une recommandation ou à statuer conformément à l'article XXIII:2, une telle action aurait cependant été autorisée en vertu de l'article XXV:1, qui confère aux PARTIES CONTRACTANTES un large pouvoir de prendre des décisions afin de faciliter le fonctionnement du GATT de 1947 et de permettre d'atteindre ses objectifs. Bien entendu, cela ne veut pas dire que le Texte de conciliation représente nécessairement une décision, au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC, d'adopter une "interprétation" du GATT de 1947. On peut imaginer de nombreuses formes d'action collective au titre de l'article XXV:1, autres que des interprétations, afin de faciliter le fonctionnement du GATT de 1947 et de permettre de réaliser ses objectifs.

⁶²¹ *Oxford Shorter English Dictionary* (Troisième édition).

⁶²² *Japon – Boissons alcooliques*, page 16 ("Lorsque les PARTIES CONTRACTANTES décidaient d'adopter le rapport d'un groupe spécial, leur objectif n'était pas, à notre avis, que cette *décision* constitue une interprétation définitive des dispositions pertinentes du GATT de 1947.") (pas d'italique dans l'original).

⁶²³ PARTIES CONTRACTANTES, Trente-huitième session, *Procès-verbal de la première réunion*, SR.38.1, 15 décembre 1982.

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: "*Droit*. Document juridique formel par lequel un droit est créé ou confirmé, ou un fait consigné; écrit formel de toute sorte, tel que accord, acte, convention, ou procès-verbal établi et signé sous forme juridique".⁶²⁴ De même, un dictionnaire juridique a défini le mot "instrument" comme signifiant, entre autres choses, "[a] document ou écrit qui confère une expression formelle à un acte juridique ou accord, aux fins de créer, garantir ou modifier un droit ou d'y mettre fin; écrit signé et remis comme preuve d'un acte ou accord".⁶²⁵ Par conséquent, l'expression "instrument juridique" dans son sens ordinaire implique l'existence d'un texte juridique formel qui a un effet contraignant pour déterminer les droits et/ou obligations des parties audit texte, lesquelles, en l'occurrence, seraient toutes les parties contractantes au GATT de 1947.⁶²⁶

7.59 À notre avis, cette interprétation est confirmée, dans le contexte, par les références figurant à l'article II.2 et II.3 de l'Accord sur l'OMC qui sont faites aux accords "et instruments juridiques connexes repris dans les Annexes 1, 2 et 3" comme étant "contraignants pour tous les Membres" ou, dans le cas des Accords commerciaux plurilatéraux repris dans l'Annexe 4, comme étant contraignants pour tous les Membres qui les ont acceptés. Nous trouvons une confirmation additionnelle dans la référence faite, dans l'introduction du paragraphe 1 b) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC, à l'"entrée en vigueur", ce qui implique que l'instrument juridique a un effet contraignant pour les parties contractantes. De plus, ce ne sont pas les instruments juridiques eux-mêmes mais "les dispositions" des instruments juridiques qui font partie du GATT de 1994. La référence faite aux dispositions implique là encore, à notre avis, l'existence d'un texte juridique formel et contraignant.

7.60 Notre interprétation de la nature des "instruments juridiques" susceptibles de faire partie du GATT de 1994 est également confirmée par une analyse des types d'"instruments juridiques" spécifiques, outre les "autres décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947" qui sont mentionnées au paragraphe 1) b) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC. Les autres types d'instruments juridiques expressément mentionnés sont les protocoles et certifications concernant les concessions tarifaires, les protocoles d'accession et les décisions sur les dérogations accordées au titre de l'article XXV du GATT de 1947. Ces instruments juridiques ont pour caractéristiques communes d'être des textes juridiques formels qui ont un effet contraignant pour déterminer les droits et/ou obligations de toutes les parties contractantes.

7.61 En outre, nous considérons qu'il est significatif que tous les autres instruments énumérés au paragraphe 1 du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC présentent les caractéristiques communes indiquées plus haut. Par conséquent, outre le texte du GATT de 1947, tel qu'il a été rectifié, amendé ou modifié, et les instruments juridiques dont nous étudions maintenant les caractéristiques, les autres instruments mentionnés comme faisant partie du

⁶²⁴ *Shorter Oxford English Dictionary* (Troisième édition).

⁶²⁵ *Black's Law Dictionary* (Quatrième édition révisée).

⁶²⁶ En fait, l'expression "instrument juridique" est utilisée juste avant à l'alinéa a) s'agissant des rectifications, amendements ou modifications du texte du GATT de 1947, ce qui semblerait constituer une confirmation additionnelle de notre interprétation de cette expression.

GATT de 1994 sont un ensemble de Mémoires d'accord formels concernant l'interprétation du GATT de 1994, dont les textes faisaient partie de l'Acte final reprenant les résultats des Négociations commerciales multilatérales du Cycle d'Uruguay⁶²⁷, et le Protocole de Marrakech annexé au GATT de 1994. Là encore, il s'agit de textes juridiques formels qui ont un effet contraignant pour déterminer les droits et/ou obligations des parties à ces textes. Par conséquent, le contexte du paragraphe 1 b) confirme notre point de vue quant à la portée de l'expression "instrument juridique" telle qu'elle est utilisée dans ce paragraphe.

7.62 Enfin, nous considérons que notre interprétation de la portée des instruments mentionnés au paragraphe 1 b) est appropriée eu égard aux implications de l'inclusion d'un instrument dans ce paragraphe. Il convient de rappeler que le GATT de 1994 "comprendra" les instruments mentionnés au paragraphe 1 du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC. En d'autres termes, un instrument mentionné au paragraphe 1 fait effectivement partie du GATT de 1994, jouit d'un statut juridique égal à celui des dispositions du GATT de 1947 lui-même, et, partant, fait "partie intégrante" de l'Accord sur l'OMC, qui est "contraignant pour tous les Membres" conformément à l'article II.2 dudit accord. À notre avis, le but du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC était de transposer dans le système de l'OMC les droits et obligations des parties contractantes au GATT de 1947. Nous ne considérons pas que cette formulation doive être interprétée de manière à rendre juridiquement contraignantes pour tous les Membres de l'OMC les décisions des PARTIES CONTRACTANTES qui n'avaient pas ce caractère dans le GATT de 1947. Par conséquent, l'interprétation de l'expression "instrument juridique" donnée plus haut est, à notre avis, pleinement compatible avec l'objet et le but du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 dans l'Accord sur l'OMC.

7.63 En résumé, nous concluons que, pour qu'une décision des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 fasse partie du GATT de 1994 au sens du paragraphe 1 b) iv), elle doit être un instrument juridique au sens du texte introductif du paragraphe 1, c'est-à-dire qu'elle doit être 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.

7.64 En appliquant cette interprétation à la question à l'examen, il nous faut voir si le Texte de conciliation de 1981 était en fait un texte juridique formel qui avait un effet juridique contraignant pour toutes les parties contractantes au GATT de 1947. Les États-Unis se sont référés à ce texte en tant que représentant une "action collective" au sens de l'article XXV:1 du GATT de 1947, qui "équivalait à une interprétation faisant autorité d'un accord de l'OMC par la Conférence ministérielle". En d'autres termes, les États-Unis considèrent que le Texte de conciliation de 1981 était une interprétation de l'article XVI:1 qui était juridiquement contraignante pour toutes les parties contractantes au GATT de 1947.⁶²⁸

⁶²⁷ MTN/FA (15 décembre 1993).

⁶²⁸ Il convient peut-être de noter que, à la différence de l'Accord sur l'OMC, le GATT de 1947, dans aucune de ses dispositions, ne confère expressément aux PARTIES CONTRACTANTES le pouvoir de donner des "interprétations" dudit GATT et, bien que ce pouvoir semble avoir été largement reconnu par les parties contractantes, son existence en droit n'est pas tout à fait claire. Voir John H. Jackson, *World Trade and the Law of GATT* (Bobs-Merrill, 1969), section 5.5 ("En résumé, une analyse juridique minutieuse, portant en particulier sur les travaux préparatoires, pourrait amener à conclure que les PARTIES CONTRACTANTES du GATT n'ont pas le pouvoir juridique de donner une interprétation contraignante de l'Accord général mais, dans la pratique, les PARTIES CONTRACTANTES le font bien et il semble qu'il n'y soit singulièrement guère fait objection").

7.65 Mais lorsqu'elles ont adopté le Texte de conciliation de 1981, les PARTIES CONTRACTANTES ont-elles effectivement pris une décision qui était juridiquement contraignante pour toutes les parties contractantes au GATT de 1947? Un examen du texte même n'est pas concluant. Ainsi qu'il a été noté plus haut, le Texte de conciliation de 1981 dispose que le Conseil du GATT de 1947 a adopté certains rapports de groupes spéciaux sous réserve de ce qui a été entendu "en ce qui concerne les cas considérés ici *et d'une manière générale* (pas d'italique dans l'original). En conséquence, bien que le Texte de conciliation soit formulé essentiellement aux fins du règlement de certains différends, l'expression "d'une manière générale" pourrait être interprétée comme en étendant l'application au-delà des différends en question. En même temps, ce texte n'est pas formulé dans les termes impératifs qui caractérisent habituellement les instruments juridiques contraignants. Il y est employé des termes tels que "ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation" et "devraient, aux fins de fiscalité", alors que l'on pourrait s'attendre que le futur soit employé ("shall" en anglais) dans un instrument juridique contraignant. En outre, on peut dire que les membres de phrases "étant entendu que" et "il est également entendu", exprimés à la voie passive (au lieu de, par exemple, "les PARTIES CONTRACTANTES conviennent" ou "les PARTIES CONTRACTANTES décident") dénotent le caractère non contraignant de ce texte. Enfin, bien qu'il ne s'agisse nullement d'un élément concluant, le Texte de conciliation n'est pas exprimé de la manière précise que l'on pourrait attendre d'un instrument juridique contraignant.

7.66 Étant donné que le libellé du Texte de conciliation de 1981 ne nous apporte pas de réponse claire quant à son statut juridique, nous considérons qu'il est approprié que nous examinons les circonstances dans lesquelles ce texte a été adopté. C'est seulement de cette manière que nous pourrions arriver à une conclusion quant aux implications juridiques précises de ce texte.

7.67 Le Conseil du GATT de 1947 n'indique pas le fondement juridique du Texte de conciliation de 1981. Nous rappelons, cependant, que le Conseil était tenu de présenter un rapport aux PARTIES CONTRACTANTES sur les questions examinées entre les sessions de ces dernières. Le rapport du Conseil aux PARTIES CONTRACTANTES, dont l'adoption constituait une approbation par les PARTIES CONTRACTANTES des actions du Conseil, rendait compte en détail du débat du Conseil et de l'adoption par celui-ci du Texte de conciliation de 1981.⁶²⁹ Cette question figurait au point 15 du rapport du Conseil, intitulé "Recours aux articles XXII et XXIII". Les PARTIES CONTRACTANTES ont approuvé le rapport du Conseil sans engager de débat au sujet du Texte de conciliation de 1981.⁶³⁰ En somme, ce texte était formulé en des termes généraux allant au-delà des différends particuliers considérés, mais le mécanisme dans le cadre duquel il a été approuvé par les PARTIES CONTRACTANTES ressortissait essentiellement au règlement des différends et visait à faciliter le règlement de certains différends, ce qui laisserait supposer que ce texte a été adopté pour régler les différends *Législations fiscales* entre les parties à ces différends et non pour établir des droits et obligations qui soient juridiquement contraignants pour toutes les parties contractantes.⁶³¹

⁶²⁹ Conseil des représentants, *Rapport sur les travaux effectués depuis la trente-septième session*, L/5414, 12 novembre 1982.

⁶³⁰ PARTIES CONTRACTANTES, Trente-huitième session, *Procès-verbal de la première réunion*, SR.38.1, 15 décembre 1982.

⁶³¹ Comme l'Organe d'appel l'a expliqué dans l'affaire *Japon - Boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, à la page 16 de son rapport adopté le 1^{er} novembre 1996, dans le cadre du GATT de 1947, "les conclusions et les recommandations figurant dans le rapport d'un groupe spécial adopté liaient les parties au différend, mais les groupes spéciaux établis ultérieurement ne se sentaient pas liés juridiquement par les détails ni par le raisonnement du rapport d'un groupe spécial antérieur". [note de bas de page omise]

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 le Président du Conseil a faite au sujet de l'adoption du texte. Il y est dit notamment ce qui suit:

"Le Président a enfin noté que l'adoption de ces rapports et du texte de conciliation n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général."⁶³²

Les États-Unis soutiennent que cette formulation signifie simplement que le Conseil cherchait à "rétablir" ou confirmer l'interprétation convenue de l'article XVI:4 que les rapports des groupes spéciaux *Législations fiscales* avaient remis en question.⁶³³ Nous ne considérons cependant pas que l'on puisse ainsi inconsidérément ne pas tenir compte de cette déclaration. À notre avis, il n'est simplement pas possible de concilier le point de vue selon lequel le Conseil donnait une "interprétation faisant autorité [c'est-à-dire juridiquement contraignante]" de l'article XVI:4 avec une formulation indiquant que le Texte de conciliation de 1981 "n'affecte pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général". Une interprétation qui était juridiquement contraignante pour toutes les parties contractantes ne pouvait, à notre avis, du fait même de son caractère contraignant, qu'"affecter" les droits et obligations résultant pour les parties contractantes de l'Accord général, même si cette interprétation avait simplement pour objet de "clarifier" la portée précise de ces droits et obligations. À notre avis, cette déclaration démontre donc que le Texte de conciliation de 1981 n'était pas perçu comme étant juridiquement contraignant pour toutes les parties contractantes.

7.69 Quel poids conviendrait-il d'accorder à la déclaration du Président pour déterminer le statut juridique du Texte de conciliation de 1981? Bien qu'il soit indiqué que cette déclaration a été faite "à la suite de l'adoption de ces rapports", il est évident que le Texte de conciliation et la déclaration qui l'accompagnait faisaient partie d'une seule et même proposition et que la déclaration ne constituait pas des remarques impromptues après coup du Président. Au contraire, des projets du Texte de conciliation de 1981, qui avaient servi de base pour examiner le texte de conciliation envisagé et qui avaient été distribués à tous les membres du Conseil avant la réunion au cours de laquelle le Texte de conciliation de 1981 avait été adopté, comportaient à la fois ledit texte et la déclaration du Président.⁶³⁴ La phrase introductive du projet de texte de conciliation et de déclaration du Président qui l'accompagnait avait la teneur suivante:

"[L]e texte ci-après, qui résulte de consultations informelles entre les délégations intéressées, est distribué pour examen aux membres du Conseil".

De plus, il convient de noter que le Texte de conciliation de 1981 et la déclaration du Président qui l'accompagnait ont été publiés ensemble dans leur intégralité sous la cote L/5271 et ultérieurement dans les Instruments de base et documents divers.⁶³⁵ En conséquence, il est certain que la déclaration du Président, y compris les restrictions évoquées plus haut, faisait partie intégrante de tout ce qui avait été convenu entre les parties contractantes et doit jouer un rôle décisif dans notre examen de la

⁶³² *Législation fiscale*, L/5271, 7-8 décembre 1981.

⁶³³ Note de bas de page 341, *supra*.

⁶³⁴ *Point 4 de l'ordre du jour*, C/W/376/Rev.1, 8 décembre 1981.

⁶³⁵ IBDD, S28/121.

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 y attachaient ressortent clairement des interventions des délégations à la fois avant et après l'adoption du Texte de conciliation de 1981. Deux des trois délégations qui se sont exprimées avant l'adoption de ce texte se sont référées à la déclaration du Président, les Communautés européennes indiquant ce qui suit:

"dans le document C/W/376/Rev.1, il était explicitement mentionné que l'adoption de ces rapports et du texte définissant les positions convenues n'affectait pas les droits et obligations découlant pour les parties contractantes de l'Accord général".⁶³⁶

Les États-Unis et le Canada se sont eux aussi référés expressément à la déclaration du Président avant l'adoption du Texte de conciliation de 1981. Le délégué du Canada a fait observer que "ce texte indiquait que l'adoption des rapports, y compris celui du Groupe [spécial] du système DISC n'amoindrirait pas les droits et obligations découlant de l'article XVI:4", déclaration à laquelle a souscrit le délégué des États-Unis.

7.71 L'intervention du Brésil est à noter, car elle traitait précisément de la question maintenant soumise à l'examen du Groupe spécial:

"Le représentant du Brésil a déclaré que sa délégation ne s'était pas opposée au consensus en faveur de la décision parce qu'elle ne voulait pas faire obstacle au règlement d'un problème grave qui avait été soulevé il y a longtemps au GATT, mais qu'elle ne pouvait pas appuyer cette décision qui était critiquable sur deux points au moins. Sur le fond, le texte définissant les positions convenues est trop hermétique. En outre, la décision vise à donner une interprétation qui, bien qu'elle ne soit applicable qu'aux parties qui souscrivent à l'article XVI, paragraphe 4, revêt un caractère général. Le gouvernement brésilien a estimé que, selon les règles en vigueur, les décisions relatives aux affaires qui font l'objet d'une procédure de règlement des différends dans le cadre du GATT ne devraient s'appliquer qu'à ces seuls cas particuliers. Dans la pratique du GATT, les interprétations générales sont formulées par le biais de mécanismes différents. L'intervenant a réservé tous les droits que son pays tient de l'Accord général et des accords issus des NCM dont le Brésil est signataire."⁶³⁷

Les États-Unis considèrent que cette déclaration démontre que, malgré les réserves du Brésil, le Texte de conciliation de 1981 a été accepté par le Conseil comme étant une interprétation contraignante pour toutes les parties contractantes. Toutefois, à notre avis, l'intervention du Brésil témoigne de la réticence de certaines parties contractantes à accepter le statut du Texte de conciliation de 1981 comme étant une interprétation contraignante pour toutes les parties contractantes, et explique pourquoi la déclaration du Président contenait les restrictions évoquées plus haut. En somme, le Brésil a accepté le Texte de conciliation de 1981 comme étant un moyen de régler certains différends, mais pas plus.

⁶³⁶ C/M/154, 28 janvier 1982, page 6.

⁶³⁷ *Ibid.*, page 8.

7.72 Les États-Unis appellent l'attention sur l'intervention du Chili comme étant une confirmation que le Texte de conciliation de 1981 était une interprétation juridiquement contraignante pour toutes les parties contractantes, et ne constituait pas simplement la base devant permettre de régler certains différends. En particulier, le représentant du Chili a déclaré qu'"il *aurait été* préférable d'adopter un tel texte dans une optique juridique plutôt que législative *comme cela semblait être le cas*"⁶³⁸ (*ajouté par les États-Unis*). Les États-Unis ne mentionnent pas la phrase précédant immédiatement celle qu'ils ont citée et dans laquelle le représentant du Chili déclarait ce qui suit:

"sa délégation avait noté que les droits et obligations découlant de l'Accord général n'étaient en aucune façon affectés ou amoindris par le texte définissant les positions convenues et par les rapports qui avaient été adoptés".⁶³⁹

7.73 Les États-Unis appellent en outre l'attention sur les discussions qui ont eu lieu au Conseil au sujet de la législation DISC après l'adoption du Texte de conciliation de 1981 comme étant une confirmation que "les membres du Conseil considéraient [le Texte de conciliation de 1981] comme une 'décision' de fond du Conseil et non comme simplement l'adoption ordinaire du rapport d'un Groupe spécial".⁶⁴⁰ Le fait que les Communautés européennes et d'autres parties contractantes s'étaient référées au Texte de conciliation de 1981 au cours des discussions concernant la législation DISC, et qu'elles avaient critiqué celle-ci parce qu'elle n'était pas conforme à ce texte, n'est cependant guère surprenant. Après tout, la législation DISC était l'une des mesures en cause dans les rapports des groupes spéciaux *Législations fiscales* et l'objet d'une décision au titre de l'article XXIII est précisément de régler un différend particulier. Par conséquent, nous ne voyons aucune incompatibilité entre le point de vue selon lequel le Texte de conciliation de 1981 n'établissait pas des droits et obligations d'application générale qui soient contraignants pour toutes les parties contractantes au GATT de 1947 et les discussions évoquées par les États-Unis.

7.74 En conclusion, nous considérons que les circonstances entourant l'adoption du Texte de conciliation de 1981, et en particulier, la déclaration du Président qui était indissociable du texte même, donnent à penser que le Texte de conciliation n'était pas un instrument juridique ayant valeur juridique contraignante pour toutes les parties contractantes. À notre avis, il semblerait que la formulation restrictive de la déclaration du Président était une condition *sine qua non* de l'adoption par le Conseil du Texte de conciliation. Dans ces conditions, il ne serait pas approprié de conclure que le Texte de conciliation de 1981 était une "autre décision" au sens du paragraphe 1 b) iv) du texte de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1947 dans l'Accord sur l'OMC.

7.75 Question de savoir si le Texte de conciliation de 1981 représente une pratique ultérieurement suivie. Dans leur première communication, les États-Unis soutiennent non seulement que le Texte de conciliation de 1981 est une "autre décision" qui fait donc partie du GATT de 1994, mais également qu'il constitue une "pratique ultérieurement suivie" au sens de l'article 31 3) b) de la Convention de Vienne sur le droit des traités "pour ce qui est de l'article XVI:4, du GATT, modifié par le Code des subventions".⁶⁴¹ Bien entendu, le Texte de conciliation de 1981 ne pourrait pas représenter une pratique ultérieurement suivie pour ce qui est du GATT de 1994, mais tout au plus uniquement pour ce qui est du GATT de 1947. En tout état de cause, nous estimons que le Texte de conciliation de 1981 n'est pas une "pratique ultérieurement suivie" au sens de la Convention de Vienne pour la

⁶³⁸ *Ibid.*, page 8.

⁶³⁹ *Ibid.*, page 8.

⁶⁴⁰ Paragraphe 4.1168, *supra*.

⁶⁴¹ Paragraphe 4.380, *supra*.

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 partie du GATT de 1994, nous devons ensuite examiner l'argument des États-Unis selon lequel il représente une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC par laquelle l'OMC sera guidée. À cet égard, nous rappelons que l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC dispose 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."

7.77 Comme nous l'avons vu précédemment⁶⁴², nous estimons que le Texte de conciliation de 1981 ne représente pas une "décision" des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947. En outre, à première vue, l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC ne se limite pas aux décisions ayant la forme d'"instruments juridiques", mais s'applique de fait à toutes les décisions des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 – y compris les décisions d'adopter des rapports de groupes spéciaux – ainsi qu'aux procédures et aux pratiques habituelles des PARTIES CONTRACTANTES.⁶⁴³ En conséquence, nous concluons que le Texte de conciliation de 1981 est une décision au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC.

7.78 À notre avis, la différence entre la gamme plus précisément définie de mesures entrant dans le cadre de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC et la liste d'"instruments juridiques" qui sont incorporés au GATT de 1994 conformément au libellé de l'Annexe 1A incorporant le GATT de 1994 à l'Accord sur l'OMC s'explique par les implications différentes des deux dispositions. L'inclusion d'une décision dans le libellé de l'Annexe 1A signifie que la décision devient effectivement partie du GATT de 1994 et donc de l'Accord sur l'OMC. L'inclusion d'une décision dans le champ d'application de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC, par contre, signifie que l'OMC "sera guidée" par cette décision. Une décision qui fait partie du GATT de 1994 est juridiquement contraignante pour tous les Membres de l'OMC (dans la mesure où elle n'est pas en conflit avec une disposition d'un autre accord repris à l'Annexe 1A), alors qu'à notre avis, une décision qui donne des "orientations"

⁶⁴² Paragraphes 7.55 et 7.56, *supra*.

⁶⁴³ Un certain nombre de groupes spéciaux ont explicitement ou implicitement constaté que les rapports adoptés de groupes spéciaux du GATT de 1947 entraient dans le champ d'application de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC. Voir, par exemple, *Inde – Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, rapport du Groupe spécial adopté, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, le 16 janvier 1998, WT/DS50/R, paragraphe 7.19; *Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes*, rapport du Groupe spécial adopté, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, le 25 septembre 1997, WT/DS27/R/USA, paragraphe 7.40.

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" au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC de sorte qu'une contribution financière – et, partant, une subvention potentielle – pouvait exister au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Les États-Unis voudraient que nous examinions le Texte de conciliation de 1981 pour voir ce que signifie cette disposition, mais le membre de phrase "normalement exigibles" ne figure nulle part dans l'article XVI:4 du GATT de 1947. L'expression "contribution financière" n'y figure pas non plus. En réalité, on ne trouve nulle part dans l'article XVI du GATT de 1947 une définition quelconque du terme "subvention". De fait, ce terme est défini pour la première fois dans le cadre du GATT/de l'OMC à l'article premier de l'Accord SMC, et là uniquement, et l'inclusion de cette définition détaillée et complète du terme "subvention" est généralement considérée comme un des résultats les plus importants obtenus lors du Cycle d'Uruguay

⁶⁴⁴ Au sujet du statut juridique des rapports de groupes spéciaux adoptés, l'Organe d'appel dans son rapport sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* (page 16) a indiqué ce qui suit:

"[l]es rapports de groupes spéciaux adoptés sont une partie importante de l'"acquis" du GATT. Ils sont souvent examinés par les groupes spéciaux établis ultérieurement. Ils suscitent chez les Membres de l'OMC des attentes légitimes et devaient donc être pris en compte lorsqu'ils ont un rapport avec un autre différend. Mais ils n'ont aucune force obligatoire, sauf pour ce qui est du règlement du différend entre les parties en cause."

⁶⁴⁵ *Japon – Boissons alcooliques*, page 16.

⁶⁴⁶ Pour prendre un exemple extrême, il est fort peu probable que le Texte de conciliation de 1981 donne des orientations pertinentes pour l'interprétation de l'Accord sur les mesures sanitaires et phytosanitaires.

⁶⁴⁷ Paragraphe 4.679, *supra*.

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" tel 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 Voir, par exemple, C. Pouncey et K. J. Kuilwijk, *WTO Disciplines on Subsidies: An Overview of Residual Problems – Part I*, dans *International Trade Law and Regulation*, Volume 4, Issue 5 (octobre 1998), page 173.

⁶⁴⁹ Nous reconnaissons que, bien que ne faisant pas partie du texte de l'article XVI:4 du GATT de 1947, le point c) de la "liste de 1960" figurant dans le rapport du groupe de travail sur les dispositions de l'article XVI, paragraphe 4 (IBDD, S9/195) est semblable, mais n'est en aucune manière identique, au point e) de la Liste exemplative annexée à l'Accord SMC. Nous notons, toutefois, que le point e) de la Liste exemplative est identique - sauf en ce qui concerne certains aspects de la note de bas de page 59 - à son équivalent dans le Code des subventions issu du Tokyo Round, et que, comme on le verra plus loin, la déclaration du Président accompagnant le Texte de conciliation de 1981 excluait explicitement l'utilisation du Texte de conciliation de 1981 pour interpréter le Code des subventions issu du Tokyo Round.

⁶⁵⁰ *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 17.

⁶⁵¹ Paragraphe 4.679, *supra*.

⁶⁵² *Brésil – Mesures visant la noix de coco desséchée*, WT/DS22/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 1997, page 18.

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 matière d'interprétation, sinon aucune, en vue de comprendre la portée des obligations en matière de subventions à l'exportation qui incombent à un Membre au titre de l'Accord SMC.

7.83 En outre, nous notons que les PARTIES CONTRACTANTES elles-mêmes ont limité les implications du Texte de conciliation de 1981 à l'article XVI:4 du GATT de 1947 et ont spécifié qu'il n'était pas pertinent pour interpréter ce qui était alors la version étoffée de l'article XVI, le Code des subventions issu du Tokyo Round.⁶⁵³ Plus précisément, le Président du Conseil dans la déclaration qu'il a faite à l'occasion de l'adoption du Texte de conciliation de 1981

"a noté aussi que la décision n'affecte pas l'Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII".⁶⁵⁴

7.84 Nous avons déjà expliqué pourquoi nous estimons que le Texte de conciliation de 1981 ne peut pas être lu sans se référer à la déclaration du Président. Il serait à notre avis incongru, pour dire le moins, que l'on puisse invoquer le Texte de conciliation de 1981 pour interpréter l'Accord SMC de l'OMC alors que la déclaration du Président excluait spécifiquement qu'on l'invoque pour interpréter le Code des subventions issu du Tokyo Round qui est sur le plan pratique, sinon juridique, le prédécesseur de l'Accord SMC. Cela est d'autant plus vrai que le texte de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC, que les États-Unis invoquent abondamment comme moyen de défense dans le présent différend, reprend mot pour mot le texte de la note de bas de page 2 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation annexée au Code des subventions issu du Tokyo Round.

7.85 En conclusion, nous n'estimons pas que le Texte de conciliation de 1981 fait partie du GATT de 1994 ni qu'il représente une pratique ultérieurement suivie dans l'application du GATT de 1947 établissant l'accord des parties contractantes à l'égard de son interprétation. Le Texte de conciliation de 1981 est à notre avis une "décision" au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC qui "guidera" l'OMC dans la mesure où il est pertinent. Toutefois, nous estimons que le Texte de conciliation de 1981 ne peut pas donner d'orientations en vue de comprendre les dispositions détaillées de l'Accord SMC qui n'existaient pas au moment où le Texte de conciliation a été adopté.⁶⁵⁵

⁶⁵³ Accord relatif à l'interprétation et à l'application des articles VI, XVI et XXIII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce.

⁶⁵⁴ *Législation fiscale*, S28/121, 7-8 décembre 1981. Les États-Unis ont fait valoir que, "[c]omme le Code des subventions était un accord qui interprétait, entre autres choses, l'article XVI, [le Texte de conciliation de 1981] aurait été également applicable aux dispositions du Code des subventions. ... Ainsi, au moment d'aborder le Cycle d'Uruguay, le régime FSC était protégé par [le Texte de conciliation de 1981] au regard à la fois de l'article XVI et du Code des subventions". Deuxième communication des États-Unis au Groupe spécial, note de bas de page 47. À l'évidence, ce point de vue n'est pas conciliable avec la déclaration du Président selon laquelle le Texte de conciliation de 1981 "n'affecte pas" le Code des subventions issu du Tokyo Round et "n'est pas affecté" par ce code.

⁶⁵⁵ Nous notons que l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC dispose que l'OMC sera guidée par les décisions, les procédures et les pratiques habituelles des PARTIES CONTRACTANTES du GATT de 1947 "sauf disposition contraire [de l'Accord sur l'OMC] ou des Accords commerciaux multilatéraux". Compte tenu de notre opinion concernant le caractère non pertinent du Texte de conciliation de 1981 pour le présent différend, nous n'avons pas à examiner et nous n'examinons pas si l'Accord SMC contient une "disposition contraire" au Texte de conciliation de 1981 au sens de l'article XVI:1 de l'Accord sur l'OMC.

iii) *La note de bas de page 59 en tant que contexte pour l'interprétation de l'article 1.1 a) 1) ii)*

7.86 La référence faite par les États-Unis au Texte de conciliation de 1981 fait partie d'un argument plus général selon lequel toute recette abandonnée par suite des exonérations prévues par le régime FSC n'est pas "normalement exigible" parce qu'elle provient de revenus qui sont imputables à des "processus économiques qui se déroulent à l'étranger". De l'avis des États-Unis, le "principe juridique déterminant" qui sert de "point de départ à l'analyse" dans le présent différend est que "les Membres ne sont pas obligés d'imposer les revenus imputables à une activité économique menée à l'étranger".⁶⁵⁶ Les États-Unis estiment que du fait qu'en vertu de ce "principe juridique déterminant" les Membres ne sont pas obligés d'imposer les revenus imputables à une activité économique menée à l'étranger, les recettes provenant de ces revenus ne sont pas "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Étant donné que, de l'avis des États-Unis, le régime FSC ne fait qu'exonérer d'impôt certains revenus provenant de ces processus économiques qui se déroulent à l'étranger, il n'entraîne pas l'abandon de recettes "normalement exigibles".⁶⁵⁷

7.87 Les États-Unis tirent cette "règle de droit déterminante" de deux sources qu'ils considèrent comme étant le contexte au sens de l'article 31 1) de la Convention de Vienne sur le droit des traités.⁶⁵⁸ Comme nous l'avons vu, la première source invoquée comme contexte pertinent est le Texte de conciliation de 1981 qui, selon les États-Unis, fait partie du GATT de 1994. Pour les raisons indiquées plus haut, nous n'estimons pas que le Texte de conciliation de 1981 fasse "partie du GATT de 1994", et il ne constitue donc pas une partie du contexte de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC au sens de l'article 31 1) de la Convention de Vienne. Les États-Unis font également valoir, toutefois, que la même "règle de droit déterminante" (selon laquelle les revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger ne doivent pas nécessairement être imposés) peut être tirée de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation. En conséquence, c'est vers cette note de bas de page que nous nous tournons maintenant.

7.88 Il convient de rappeler que l'Annexe I de l'Accord SMC contient une Liste exemplative de subventions à l'exportation (Liste exemplative). Le point e) de la Liste exemplative qui désigne une subvention à l'exportation est ainsi libellé:

"Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs⁵⁸ ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales⁵⁹, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations.

⁵⁸ Note de bas de page omise.

⁵⁹ Les Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés. 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

⁶⁵⁶ Paragraphe 4.523, *supra*.

⁶⁵⁷ Les États-Unis affirment que ce principe juridique est pertinent pour établir à la fois s'il y a une subvention au sens de l'article premier et s'il y a une subvention à l'exportation au sens de l'article 3. Nous examinons cette dernière question dans la section VII.B.4 c), *infra*.

⁶⁵⁸ L'article 31 1) de la Convention de Vienne dispose qu'"[u]n traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but."

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 principe vise à empêcher le transfert indu de revenus entre des parties ou des fonctions. Dans le contexte des transactions à l'exportation, il vise principalement à garantir que des revenus qui peuvent être imputés à juste titre à des processus économiques qui se déroulent *dans* le pays d'imposition ne soient pas transférés dans un autre pays. Si l'Accord SMC était interprété comme exigeant que les revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent tant à l'étranger que dans le pays soient imposés par l'administration fiscale nationale, le transfert de revenus entre parties liées serait sans objet (car aucun avantage fiscal ne serait retiré), et les parties pertinentes de la note seraient vidées de leurs sens.⁶⁵⁹

Les États-Unis estiment en outre que cette note de bas de page constitue une partie du contexte de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC et que lorsque cet article est interprété à la lumière de ce contexte, il faut en conclure que les recettes provenant de telles activités économiques menées à l'étranger ne peuvent pas être "normalement exigibles".

7.90 Nous notons que l'utilisation d'une note de bas de page relative à un point de la Liste exemplative de subventions à l'exportation en tant que contexte pour interpréter l'article premier de l'Accord SMC pose certains problèmes d'interprétation. Il est naturellement avéré que le texte de l'article premier doit être interprété dans son contexte et que ce contexte englobe l'ensemble de l'Accord SMC (et, en fait, l'Accord sur l'OMC dans sa totalité).⁶⁶⁰ Cela dit, nous estimons que la mesure dans laquelle une disposition est un contexte *pertinent* et le poids à accorder à un élément contextuel différeront d'une affaire à l'autre et peuvent dépendre, entre autres choses, du rapport entre la disposition qui est interprétée et la disposition qui est invoquée comme contexte. Dans la présente section du rapport, nous examinons les arguments des États-Unis concernant l'interprétation de la définition du terme "subvention" telle qu'elle figure à l'article premier de l'Accord SMC. La note de bas de page 59, en revanche, se rapporte à la Liste exemplative de subventions à l'*exportation* et elle

⁶⁵⁹ Paragraphe 4.366, *supra*.

⁶⁶⁰ 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.

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-dire la deuxième phrase de la note de bas de page 59] suppose ... que l'acheteur étranger apparenté peut ne pas être imposé au même niveau que l'exportateur, ce qui peut réduire la charge fiscale totale sur les revenus provenant de la transaction à l'exportation".⁶⁶² En conséquence, aux fins de notre analyse, nous supposons que les États-Unis ont raison d'affirmer que 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".

7.92 Les États-Unis voudraient que nous considérions que cela est déterminant pour ce qui est de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" et, partant, pour ce qui est de savoir si les exonérations d'impôt de certains revenus prévues par le régime FSC constituent une subvention au sens de l'Accord SMC. Nous ne sommes pas d'accord. Premièrement, et comme il est indiqué plus haut, du fait que la note de bas de page 59 se rapporte à un point de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, on ne voit pas bien quelles conclusions peuvent en être tirées au sujet de l'existence d'une subvention (par opposition à l'existence d'une subvention à l'exportation). Chose plus importante, nous estimons que les États-Unis sont de manière injustifiée et contre toute logique passés de l'idée que "les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôts directs" à l'idée que "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*" (pas d'italique dans l'original).⁶⁶³ Comme nous l'avons déjà vu de manière assez détaillée, il est en règle générale nécessaire pour

⁶⁶¹ Il convient de noter que la note de bas de page 1 relative à l'article premier de l'Accord SMC renvoie, entre autres choses, à la Liste exemplative de subventions à l'exportation en ce qui concerne les cas où les exonérations ou les remises de droits et de taxes indirectes représentent une subvention au sens de l'article premier. Cette note de bas de page n'est manifestement pas applicable dans le contexte du présent différend qui porte sur des questions d'impôts directs.

⁶⁶² Paragraphe 4.472, *supra*. Les Communautés européennes poursuivent en faisant observer, toutefois, que "[l]a 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."

⁶⁶³ Paragraphe 4.699, *supra*.

déterminer si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" d'examiner la situation qui existerait dans le cadre du régime fiscal d'un Membre en l'absence des mesures en question. Ainsi, à supposer même pour les besoins du débat que la note de bas de page 59 soit fondée sur l'hypothèse que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas en règle générale "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii), nous pourrions tout au plus conclure qu'une décision prise par un Membre de n'imposer aucun revenu provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne représenterait pas l'abandon de recettes "normalement exigibles". À notre avis, il n'y a cependant rien dans la note de bas de page 59 qui nous amènerait à conclure qu'un Membre qui décide qu'il va imposer les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger n'abandonne pas des recettes "normalement exigibles" s'il décide de manière sélective d'exclure de l'imposition certaines catégories limitées de ces revenus.

iv) *Question de savoir si les exonérations prévues par le régime FSC représentent l'abandon de recettes "normalement exigibles"*

7.93 Dans les sections précédentes, nous avons conclu que la question de savoir si des recettes abandonnées étaient "normalement exigibles" devait être tranchée sur la base d'un examen du traitement fiscal qui serait applicable "en l'absence" des mesures en question. Naturellement, comme dans d'autres domaines relevant de l'Accord sur l'OMC, l'application de ce critère exige que les groupes spéciaux agissent au mieux de leur jugement cas par cas.⁶⁶⁴

7.94 En ce qui concerne les faits du cas à l'étude, les Communautés européennes ont à diverses reprises décrit les "exonérations" prévues par le régime FSC en des termes légèrement différents. Nous croyons comprendre que les exonérations ci-après sont celles dont les Communautés européennes allèguent qu'elles sont prévues par le régime FSC et le régime fiscal général ou ordinaire dont ces exonérations s'écartent. La première exonération concerne les circonstances dans lesquelles les revenus proprement dits d'une FSC sont ou ne sont pas considérés par les États-Unis comme des revenus imposables de cette société. Les deuxième et troisième exonérations concernent le point de savoir si et à quel moment la société mère aux États-Unis d'une FSC est soumise à l'imposition pour ce qui est des revenus générés par cette FSC. Il convient de noter que les Communautés européennes n'allèguent pas que chacune des exonérations considérée séparément représente une subvention à l'exportation prohibée; de fait, elles semblent alléguer que ces "exonérations interdépendantes" considérées ensemble "sont complémentaires et aboutissent, comme elles sont censées le faire, au paiement d'un impôt moins important que si le régime FSC n'existait pas (ou plutôt que s'il ne prévoyait pas ces exonérations fiscales)".⁶⁶⁵

7.95 La première exonération alléguée par les Communautés européennes concerne l'application par les États-Unis de règles "fondées sur une formule" pour déterminer si les revenus d'une FSC sont de source nationale ou étrangère. L'article 882 a) du Code des impôts des États-Unis prévoit que les revenus imposables d'une société étrangère menant des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis comprennent uniquement les revenus "qui ont un lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" et l'article 864 du Code des impôts des États-Unis énonce les règles permettant de déterminer si les revenus d'une société étrangère ont "un

⁶⁶⁴ Comme l'Organe d'appel l'a indiqué dans le contexte de l'analyse des "produits similaires" au titre de l'article III du GATT de 1994, "[p]our appliquer les critères définis dans le rapport sur les *ajustements fiscaux à la frontière* aux faits d'un cas particulier ... les groupes spéciaux ne peuvent qu'agir au mieux de leur jugement pour déterminer si, en fait, des produits sont "similaires", ce qui impliquera toujours inévitablement un élément de jugement personnel, discrétionnaire." *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/11-WT/DS10/11-WT/DS11/8, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 23.

⁶⁶⁵ Paragraphe 4.271, *supra*.

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 certaines formes de revenus non distribués, dénommés revenus relevant de la sous-partie F, de la société étrangère contrôlée. L'article 951 e) du Code des impôts des États-Unis exempte les revenus d'une FSC réalisés à l'exportation de l'application des dispositions "antireport" de la sous-partie F. En d'autres termes, les Communautés européennes allèguent que les revenus d'une FSC réalisés à l'exportation sont exemptés de l'application des prescriptions de la sous-partie F et que la société mère d'une FSC ne doit pas nécessairement déclarer comme revenus les revenus non distribués provenant de la FSC qui seraient autrement soumis à une imposition immédiate au titre de la sous-partie F.

7.97 La troisième exonération alléguée par les Communautés européennes concerne le traitement fiscal des dividendes versés par les FSC à leurs sociétés mères. En règle générale, les dividendes distribués à une société aux États-Unis sur les revenus de source étrangère d'une société étrangère sont imposables. En vertu de l'article 245 c) du Code des impôts des États-Unis, toutefois, les actionnaires d'une FSC peuvent bénéficier d'une déduction de la totalité des dividendes distribués sur les "gains ou bénéfices imputables à des revenus réalisés à l'exportation" d'une FSC. En d'autres termes, les Communautés européennes allèguent que la société mère d'une FSC ne doit pas nécessairement payer des impôts sur les revenus qui lui sont distribués et qui sont imputables aux revenus réalisés à l'exportation d'une FSC, et qui seraient autrement entièrement imposables au moment où ils lui sont distribués.

7.98 Lorsqu'on applique le critère "en l'absence de" au régime FSC, il n'y a aucun doute possible que, sans le régime FSC, les revenus qui sont soustraits à l'imposition du fait de ce régime seraient soumis à l'imposition. Par exemple, sans le régime FSC, un actionnaire aux États-Unis d'une société étrangère contrôlée serait tenu d'inclure dans ses revenus chaque année une part au prorata de certaines formes de revenus non distribués, que dans le cadre du régime FSC cet actionnaire est dispensé de déclarer, et de payer immédiatement des impôts sur ces revenus non distribués. En d'autres termes, en l'absence du régime FSC, les revenus en question ne bénéficieraient pas du "report". De même, sous le régime FSC, la société mère d'une société étrangère serait tenue de payer

⁶⁶⁶ 30 pour cent ou 15/23^{ème}, dans le cas d'une société actionnaire. Voir le Code des impôts des États-Unis, article 291 a) 4).

des impôts sur le revenu pour les dividendes provenant des gains et bénéfices imputables aux revenus de cette dernière réalisés à l'exportation. En conséquence, il nous apparaît clairement que, sur la base du critère "en l'absence de", le régime FSC soustrait à l'imposition des revenus qui seraient imposés si ce régime n'existait pas. Il ne nous semble pas que les États-Unis contestent cette conclusion.

7.99 On peut concevoir qu'une exonération particulière considérée séparément n'entraîne peut-être pas dans chaque cas l'abandon de recettes qui sont normalement exigibles. Ainsi, par exemple, les États-Unis soutiennent que, à part les FSC, les sociétés étrangères ne sont à peu près jamais assujetties aux États-Unis à un impôt frappant *directement* leurs revenus de source étrangère en vertu de l'article 864 du Code des impôts des États-Unis.⁶⁶⁷ À notre avis, toutefois, notre tâche n'est pas d'analyser séparément chaque "exonération" distincte pour déterminer si des recettes normalement exigibles sont abandonnées. De fait, étant donné que les Communautés européennes ont allégué que les diverses exonérations étaient interdépendantes et qu'ensemble elles représentaient une seule subvention, nous estimons que notre tâche consiste à examiner les diverses exonérations prévues par le régime FSC dans leur totalité et à déterminer si, considérées ensemble, elles donnent lieu à une contribution financière sous forme d'abandon de recettes normalement exigibles.

7.100 À notre avis, les diverses exonérations évoquées par les Communautés européennes, considérées ensemble, entraînent l'abandon de recettes qui sont normalement exigibles. Vues comme un tout intégré, les exonérations prévues par le régime FSC représentent un effort systématique fait par les États-Unis pour exonérer certains types de revenus qui seraient imposables sans le régime FSC. En conséquence, l'application aux FSC de règles spéciales relatives à la source des revenus sert à protéger de l'imposition directe une certaine proportion des revenus d'une FSC réalisés à l'exportation, que ces revenus soient ou non susceptibles d'être imposés en vertu des règles relatives à la source des revenus prévues à l'article 864 du Code des impôts des États-Unis. L'exemption de l'application des règles antireport énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts des États-Unis garantit que les revenus à l'exportation non distribués d'une FSC ne sont pas immédiatement imposables du chef de la société mère aux États-Unis de ladite FSC, même si ces revenus pourraient autrement être soumis aux règles antireport. Enfin, la déduction de la totalité des dividendes distribués garantit que, même lorsque la FSC distribue les gains imputables aux revenus réalisés à l'exportation à la société mère aux États-Unis, cette dernière ne sera pas assujettie à l'impôt sur le revenu aux États-Unis pour ce qui est de ces revenus. Considérées ensemble, il est manifeste que les diverses exonérations prévues par le régime FSC aboutissent à une situation dans laquelle certains types de revenus sont dispensés d'impôts qui seraient exigibles sans le régime FSC.

7.101 Nous reconnaissons que l'application du régime FSC n'aboutirait peut-être pas dans tous les cas à un traitement fiscal plus favorable que celui qui serait appliqué sans le régime FSC et on pourrait donc faire valoir que dans ces cas il n'y a pas abandon de recettes normalement exigibles.⁶⁶⁸ Toutefois, une société est libre de choisir pour chaque exercice fiscal d'avoir ou non le statut de FSC.⁶⁶⁹ Ainsi, dans les cas où un exportateur estime qu'il vaut mieux d'un point de vue fiscal exporter directement qu'utiliser le régime FSC, il peut choisir sur une base annuelle de ne pas participer au

⁶⁶⁷ Paragraphe 4.1128, *supra*. La restriction apportée par le terme "directement" est importante en ce sens que les revenus de source étrangère d'une société étrangère sous contrôle américain seraient imposables soit lorsqu'ils sont distribués à la société mère aux États-Unis soit, dans le cas des revenus relevant de la sous-partie F d'une société étrangère contrôlée, en tant que dividende attribué, qu'il soit ou non distribué. Cet exemple montre qu'il importe d'examiner les exonérations prévues par le régime FSC dans leur ensemble plutôt que séparément.

⁶⁶⁸ Déclaration de M. Joseph H. Guttenag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, devant le Sénat des États-Unis, 21 juillet 1995, page 12.

⁶⁶⁹ Code des impôts des États-Unis, article 927 f).

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 bruts réalisés à l'exportation".⁶⁷¹ Nous notons que les États-Unis n'ont présenté aucun argument contraire au sujet de la question de l'avantage.

4. Subordination aux exportations: 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 conférerait un avantage et représentaient donc une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Nous examinons maintenant si cette subvention est subordonnée aux résultats à 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:

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

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

⁴ Cette condition est remplie lorsque les faits démontrent que l'octroi d'une subvention, sans avoir été juridiquement subordonné aux résultats à l'exportation, est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues. Le simple fait qu'une subvention

⁶⁷⁰ Organisation de coopération et de développement économiques, *Dépenses fiscales – Expériences récentes* (Paris, 1996), page 65 et seq.

⁶⁷¹ Département du commerce des États-Unis, *Foreign Sales Corporations – A Tax Incentive for Exporters*, page 1.

est accordée aux entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation au sens de cette disposition.

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

7.106 Comme nous l'avons vu dans la précédente section du présent rapport, le régime FSC donne lieu à une subvention par le biais d'une série d'exonérations interdépendantes des impôts frappant certains revenus. La première exonération soustrait à l'imposition les "revenus à l'exportation exonérés" d'une FSC, tandis que les deuxième et troisième exonérations protègent la société mère aux États-Unis d'une FSC de l'imposition aux États-Unis pour ce qui est des "revenus réalisés à l'exportation" de cette dernière non distribués et distribués. En vertu de l'article 923 b) du Code des impôts des États-Unis l'expression "revenus réalisés à l'exportation" désigne "les revenus bruts d'une FSC imputables aux recettes brutes d'exportation". La partie pertinente de l'article 924 du Code des impôts des États-Unis, intitulé "Recettes brutes d'exportation", dispose ce qui suit:

"a) Règle générale. Sauf disposition contraire du présent article, aux fins de la présente sous-partie, l'expression "recettes brutes d'exportation" désigne les recettes brutes de toute FSC qui sont le produit:

- 1) de la vente, de l'échange ou de toute autre forme de cession de biens d'exportation,
- 2) de la location-vente ou de la location de biens d'exportation destinés à être utilisés par le preneur hors des États-Unis,
- 3) de la fourniture de services relatifs et annexes à:
 - A) toute vente, tout échange ou toute autre forme de cession de biens d'exportation par cette société, ou
 - B) toute location-vente ou location de biens d'exportation visée au paragraphe 2) par cette société,
- 4) de la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou proposés) hors des États-Unis, ou
- 5) de la fourniture de services de gestion pour une FSC ou une DISC non apparentée en vue de la réalisation des recettes brutes d'exportation visées aux paragraphes 1), 2) ou 3)."

7.107 En vertu de l'article 924 du Code des impôts des États-Unis, les revenus d'une FSC au titre des "recettes brutes d'exportation" proviennent (sauf dans le cas de l'alinéa 4 concernant les services d'ingénierie ou d'architecture) uniquement 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 ces biens. L'article 927 a) du Code des impôts des États-Unis, quant à lui, définit les "biens d'exportation" 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 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 note de bas de page 4 relative à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

b) Point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation

7.109 À notre avis, le statut des exonérations prévues par le régime FSC en tant que subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC est confirmé par le point e) de la Liste exemplative. Il convient de rappeler que l'article 3.1 a) englobe les subventions à l'exportation "énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I", c'est-à-dire la Liste exemplative de subventions à l'exportation. En vertu du point e) de la Liste exemplative, ce qui suit est une subvention à l'exportation:

"Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs⁵⁸ ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales⁵⁹, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations." [notes de bas de page omises]

7.110 Nous estimons que les exonérations prévues par le régime FSC en cause dans le présent différend constituent bel et bien les "exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts indirects ... acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales". À cet égard, nous notons tout d'abord que tant les FSC que leurs sociétés mères aux États-Unis sont "des entreprises industrielles ou commerciales". Ensuite, les exonérations prévues par le régime FSC sont à notre avis des "exonérations" au sens du point e) ou, dans le cas de l'exemption de l'application des règles antireport énoncées dans la sous-partie F, représentent le "report" d'impôts directs. Enfin, nous notons que la partie pertinente de la note de bas de page 58 relative au point e) dispose que l'expression "impôts directs" désigne "les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu". En conséquence, les impôts sur les revenus des sociétés aux États-Unis pour lesquels le régime FSC prévoit des exonérations sont des "impôts directs" au sens du point e).

7.111 Nous estimons en outre que les exonérations prévues par le régime FSC sont accordées "spécifiquement au titre [des] exportations" au sens du point e). À cet égard, nous rappelons que nous avons conclu que les exonérations prévues par le régime FSC en question soustrayaient à l'imposition les "revenus réalisés à l'exportation", que les revenus réalisés à l'exportation provenaient 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 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 FSC ne relèvent pas du point e) tel qu'il est libellé. Au contraire, ils semblent admettre implicitement que les exonérations prévues par le régime FSC sont des exonérations d'impôt direct qui sont accordées spécifiquement au titre des exportations. Critiquant ce qu'ils considèrent comme l'approche "simpliste" des Communautés européennes dans le présent différend, les États-Unis déplorent qu'"[E]n effet, les Communautés européennes 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".⁶⁷² Et dans une description du régime FSC qu'ils ont établie et présentée au Groupe spécial dans le présent différend, les États-Unis expliquent que ce régime prévoit une "exonération fiscale partielle des revenus tirés par une FSC de ses ventes à l'exportation"⁶⁷³ et une "déduction de la totalité des dividendes distribués, au moment du rapatriement de ces revenus".⁶⁷⁴ Ces descriptions concordent avec la définition du régime FSC qui figure toujours dans les sources secondaires du gouvernement des États-Unis. En outre, le gouvernement des États-Unis a indiqué que "[l]es dispositions du régime FSC prévoyaient une exonération fiscale limitée aux États-Unis pour les revenus provenant de certaines transactions à l'exportation"⁶⁷⁵ et que "[l]'incitation fiscale fournie par la législation relative au régime FSC se présentait sous la forme d'une exonération permanente de l'impôt fédéral sur les revenus pour une partie des revenus réalisés à l'exportation imputables aux activités extraterritoriales des FSC".⁶⁷⁶

c) Note de bas de page 59 relative au point e)

7.113 Les États-Unis font valoir qu'en raison de la note de bas de page 59 relative au point e) les exonérations prévues par le régime FSC ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées. Ils estiment que si le paragraphe e) énonce la "règle générale" selon laquelle l'exonération, la remise ou le report, en totalité ou en partie, des impôts directs, accordés au titre des exportations constituent une subvention à l'exportation, la note de bas de page 59 "restreint la portée" du point e) de la Liste exemplative et "indique clairement que l'exonération d'impôts directs des revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée" visée par ce point.⁶⁷⁷ Les États-Unis, citant la note de bas de page 5 relative à l'article 3.1 a), font valoir en outre que la Liste exemplative "donne un sens spécifique" à l'article 3.1 a) en indiquant des pratiques qui sont ou ne sont pas frappées par la prohibition énoncée à l'article 3.1 a). En conséquence, "une mesure ... n'est pas prohibée si elle n'est pas considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste [exemplative]. Il n'est pas nécessaire de faire une analyse plus poussée pour déterminer le sens de l'article 3.1 a) en ce qui concerne les mesures mentionnées

⁶⁷² Paragraphe 4.975, *supra*.

⁶⁷³ *Description of Foreign Sales Corporation (FSC)*, Appendice A de la première communication des États-Unis au Groupe spécial, paragraphe 1.

⁶⁷⁴ *Ibid.*, paragraphe 1.

⁶⁷⁵ Déposition de M. Joseph J. Guttenag, Conseil fiscal international, Département du Trésor, devant la Commission des finances, Sénat des États-Unis, 21 juillet 1995, page 10.

⁶⁷⁶ Département du commerce des États-Unis, *Foreign Sales Corporations – A Tax Incentive for US Exporters*.

⁶⁷⁷ Paragraphe 4.364, *supra*.

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 du point e) de la Liste exemplative tel qu'il est libellé. À notre avis, une analyse des questions soulevées par les parties au sujet de la note de bas de page 59 devrait donc commencer par un examen du point de savoir si, comme les États-Unis l'ont fait valoir, les exonérations prévues par le régime FSC en cause dans la présente affaire sont exclues de la portée du point e) en raison de cette note de bas de page. Si les États-Unis ont raison lorsqu'ils estiment que la note de bas de page 59 a pour effet d'exclure les exonérations prévues par le régime FSC de la portée du point e), nous devons alors examiner les arguments des parties concernant le rapport entre la Liste exemplative et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Si, en revanche, nous concluons que la note de bas de page 59 n'a pas pour effet d'exclure de la portée du point e) les exonérations prévues par le régime FSC en cause, alors une analyse du rapport entre la Liste exemplative et l'article 3.1 a) ne serait ni nécessaire ni appropriée pour régler le présent différend.

7.116 Nous avons déjà examiné la pertinence de la note de bas de page 59 en tant que contexte pour l'interprétation de l'article premier de l'Accord SMC et nous avons cité alors intégralement la note de bas de page. Néanmoins, et compte tenu du rôle essentiel qu'elle joue dans la position des États-Unis en l'espèce, nous rappelons que cette note de bas de page 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 recouvrés. *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

⁶⁷⁸ Paragraphe 4.363, *supra*.

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 point e)? Comme nous l'avons vu dans notre analyse de l'article premier, les États-Unis estiment que "le prédicat de la note de bas de page 59 est nécessairement que les revenus provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger peuvent être exonérés d'impôts directs".⁶⁷⁹ Dans le contexte de l'article premier, les États-Unis ont déduit de ce principe que les recettes provenant d'une activité économique menée à l'étranger n'étaient pas "normalement exigibles" et que les exonérations prévues par le régime FSC qui exonéraient d'impôt *une partie ou la totalité* de ces recettes ne pouvaient pas être considérées comme donnant lieu à une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Dans le contexte du point e) de la Liste exemplative, l'argument des États-Unis est en grande partie le même. À leur avis, "l'exonération d'*une partie ou de la totalité* des revenus provenant d'activités économiques menées à l'étranger, par quelque moyen que ce soit, ne constitue pas une subvention à l'exportation".⁶⁸⁰ Ainsi, les États-Unis font valoir que la note de bas de page 59 autorise un Membre à exonérer d'impôt les recettes provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger en rapport avec des transactions à l'exportation, même s'il n'exonère pas d'impôt les recettes provenant de processus économiques qui se déroulent à l'étranger sans rapport avec des transactions à l'exportation.

7.118 Lorsque nous examinons l'argument des États-Unis, nous notons tout d'abord que nulle part dans la note de bas de page 59 il n'est explicitement prévu que cette dernière "restreigne" la portée du point e) de la manière indiquée par les États-Unis. Nous ne voulons pas dire par là que nous partageons l'avis des Communautés européennes selon lequel une note de bas de page peut uniquement "*expliquer*" et non "*contredire*" la disposition à laquelle elle se rapporte.⁶⁸¹ En fait, plusieurs dispositions de la note de bas de page 59 elle-même pourraient être considérées comme "restreignant" le point e). Ainsi, la première phrase de la note de bas de page 59 pourrait être considérée comme "restreignant" le point e) en disposant que "le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés", alors que la dernière phrase de la note de bas de page 59 pourrait être interprétée comme ayant le même effet en disposant que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre".⁶⁸² Nulle part, toutefois, la note de bas de page n'indique que "la teneur du point e) n'a pas pour objet d'empêcher les Membres d'exonérer d'impôts directs des revenus de source étrangère en rapport avec

⁶⁷⁹ Paragraphe 4.366, *supra*.

⁶⁸⁰ Paragraphe 4.382, *supra* (pas d'italique dans l'original).

⁶⁸¹ Paragraphe 4.639, *supra*. Au contraire, on pourrait faire observer – et pas seulement pour faire de l'humour – que les dispositions les plus importantes de l'Accord sur l'OMC se trouvent dans les notes de bas de page, et il n'est certainement pas avéré que les termes figurant dans une note de bas de page de l'Accord sur l'OMC soient d'une manière ou d'une autre subsidiaires sur le plan juridique à ceux qui figurent dans le corps de l'Accord.

⁶⁸² Les États-Unis n'ont pas affirmé que l'une ou l'autre de ces dispositions était pertinente pour le présent différend.

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 Nous pensons, comme les États-Unis, que ni l'Accord SMC en particulier, ni l'Accord sur l'OMC en général, n'est destiné à prescrire le type de système fiscal qu'un Membre devrait appliquer. D'un autre côté, certaines règles de l'OMC ont bel et bien des implications sur des pratiques fiscales spécifiques des Membres. En matière de subventions, il ressort clairement de l'article premier de l'Accord SMC lui-même que des mesures fiscales prises par un Membre de l'OMC peuvent donner lieu à des subventions soumises aux disciplines de l'Accord SMC. Il est en outre évident que, dans la mesure où une subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation, il s'agit d'une subvention à l'exportation prohibée. En conséquence, les États-Unis sont libres d'appliquer un système fiscal mondial, un système fiscal territorial ou tout autre type de système qu'ils jugent approprié. Ce n'est pas l'affaire de l'OMC. Ce qu'ils ne sont pas libres de faire c'est d'établir un régime d'imposition directe, de prévoir une exonération d'impôts directs accordée spécifiquement au titre des exportations et d'alléguer ensuite qu'ils sont habilités à accorder une telle subvention à l'exportation parce qu'il est nécessaire de supprimer un inconvénient causé aux exportateurs par le système fiscal des États-Unis lui-même.⁶⁸⁶ À notre avis, cela reviendrait à imposer un impôt sur les revenus des sociétés de, disons, 75 pour cent, puis à faire valoir qu'un taux d'imposition spécial de 25 pour cent est nécessaire pour les exportateurs parce que le taux d'imposition des sociétés généralement applicable sur le territoire des autres Membres n'est que de 25 pour cent.

7.123 Enfin, nous notons que, de l'avis des États-Unis, si nous devions statuer en faveur des Communautés européennes et rejeter le principe selon lequel les revenus de source étrangère ne doivent pas nécessairement être imposés, cela aboutirait à condamner non seulement le régime FSC,

⁶⁸⁵ Paragraphe 4.320, *supra*.

⁶⁸⁶ Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, "[l]es Membres peuvent poursuivre leurs objectifs nationaux au moyen d'impositions ou de réglementations intérieures *pour autant qu'ils ne violent pas l'article III ou tout autre engagement pris dans le cadre de l'Accord sur l'OMC*" (pas d'italique dans l'original). *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R-WT/DS10/AB/R-WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 18.

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 résultat que des revenus de source nationale échappaient à l'imposition dans une mesure notable.⁶⁹⁰

⁶⁸⁷ Paragraphe 4.668, *supra*.

⁶⁸⁸ Paragraphe 4.273, *supra*.

⁶⁸⁹ Paragraphe 4.1083, *supra*.

⁶⁹⁰ Paragraphes 4.1131 à 4.1135, *supra*.

7.127 Nous estimons que, ayant constaté que les exonérations prévues par le régime FSC constituaient 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 les Communautés européennes, c'est que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ont pour effet d'augmenter le montant de la subvention conférée par les exonérations prévues par le régime FSC. Par exemple, les Communautés européennes mentionnent "tant les exonérations fiscales en soi que la majoration de leur montant résultant de l'application des règles de fixation administrative des prix".⁶⁹¹ Ailleurs, elles indiquent que les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC "aggravent" la subvention que constituent les exonérations prévues par le régime FSC.⁶⁹² Étant donné que nous avons conclu que les exonérations prévues par le régime FSC dans leur totalité représentaient une subvention à l'exportation prohibée et que, à notre avis, les règles de fixation administrative des prix applicables aux FSC ne remplissaient aucun rôle et ne servaient aucun but en dehors du fonctionnement de ces exonérations, nous estimons que nous nous sommes acquittés de la tâche qui nous a été confiée en vertu de notre mandat et qui consistait à établir, au sujet des allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a), des constatations qui aideraient l'ORD à formuler ses recommandations.⁶⁹³

7.128 À notre avis, pour examiner, comme les Communautés européennes le demandent, les règles de fixation administrative des prix dans l'affaire à l'étude, il faudrait que nous effectuions l'un ou l'autre de deux types d'analyse conjecturale et inappropriée. Premièrement, nous pourrions ne pas tenir compte de nos conclusions concernant la compatibilité des exonérations prévues par le régime FSC elles-mêmes avec les règles de l'OMC, et examiner si, au cas où les États-Unis *seraient* habilités à exonérer d'impôt les revenus de source étrangère provenant d'activités d'exportation, les règles de fixation administrative des prix donneraient néanmoins lieu à une subvention à l'exportation parce qu'elles traitent comme des revenus de source étrangère des revenus qui sont en fait de source nationale. Nous ne jugeons pas approprié d'effectuer une analyse hypothétique fondée sur des interprétations juridiques que nous avons déjà rejetées.

7.129 Deuxièmement, nous pourrions examiner si, au cas où les États-Unis supprimeraient les exonérations prévues par le régime FSC, mais utiliseraient les règles de fixation administrative des prix dans un autre contexte, une subvention à l'exportation résulterait néanmoins de la simple application des règles de fixation administrative des prix. Nous ne sommes pas habilités à formuler des conjectures au sujet de la compatibilité avec les règles de l'OMC d'un tel régime hypothétique. En outre, ce régime hypothétique n'a pas fait l'objet d'une véritable argumentation présentée par les parties.⁶⁹⁴

⁶⁹¹ Paragraphe 4.296, *supra*.

⁶⁹² Paragraphe 4.272.

⁶⁹³ L'Organe d'appel a indiqué qu'un groupe spécial devait examiner les allégations au sujet desquelles il était nécessaire d'établir une constatation pour que l'ORD puisse faire des recommandations et prendre des décisions suffisamment précises, auxquelles un Membre pourrait donner suite dans les moindres délais, "pour que les différends soient résolus efficacement dans l'intérêt de tous les Membres", comme le prévoit l'article 21:1 du Mémoire d'accord. Voir *Australie – Mesures visant les importations de saumons*, WT/DS18/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 223.

⁶⁹⁴ La seule analyse faite par les Communautés européennes de la compatibilité de ce régime hypothétique consiste en quelques phrases figurant dans les réponses qu'elles ont données aux questions du Groupe spécial après la deuxième réunion et auxquelles les États-Unis n'ont pas eu la possibilité de réagir. Une solide argumentation est toujours importante pour faire en sorte qu'un groupe spécial dispose de tous les éléments pertinents, mais cela est encore plus vrai lorsqu'une législation aussi complexe que le Code des impôts des États-Unis est en cause.

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 subvention subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, dans la mesure où les exonérations d'impôt prévues par le régime FSC sont limitées aux revenus tirés 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".⁶⁹⁵ Les États-Unis répondent que, du fait que le régime FSC n'entraîne pas une subvention, il ne peut pas constituer une subvention subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence des produits importés. Ils font valoir en outre que le régime FSC n'est pas prohibé par l'article 3.1 b) de l'Accord SMC parce que, comme il est prévu à la note de bas de page 5 de l'Accord SMC, il s'agit d'une mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation. Enfin, ils affirment que la prescription de 50 pour cent s'applique à la valeur globale du produit exporté et non juste à la teneur en éléments d'origine nationale par rapport aux éléments d'origine étrangère.⁶⁹⁶

7.132 Tout d'abord, nous devons examiner si, compte tenu de notre constatation selon laquelle les exonérations prévues par le régime FSC représentent une subvention à l'exportation prohibée par l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, nous devrions établir d'autres constatations concernant l'allégation formulée par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b). Comme nous l'avons indiqué plus haut⁶⁹⁷, nous devrions établir des constatations au sujet d'une allégation dans la mesure où cela est nécessaire pour que l'ORD puisse faire des recommandations et prendre des décisions suffisamment précises, auxquelles un Membre puisse donner suite dans les moindres délais. Dans l'affaire à l'étude, nous avons constaté que les exonérations prévues par le régime FSC étaient des subventions à l'exportation prohibées. L'élément de la définition des "biens d'exportation" qui est au cœur de l'allégation formulée par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC aide simplement à définir la portée de ces exonérations et n'a aucune autre fonction pratique.⁶⁹⁸ En conséquence, nous n'estimons pas qu'il serait nécessaire ou approprié d'établir des constatations au sujet de cette allégation.

⁶⁹⁵ Code des impôts des États-Unis, article 927 a) 1) C).

⁶⁹⁶ Voir la section IV.C du présent rapport.

⁶⁹⁷ Voir *supra*, le paragraphe 7.127.

⁶⁹⁸ À cet égard, il n'est peut-être pas surprenant que les arguments avancés par les parties au présent différend aient été axés sur l'allégation formulée par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a). Cette allégation n'a manifestement pas été abandonnée, mais les questions juridiques y relatives n'ont été étudiées de manière approfondie par aucune des parties.

D. ALLÉGATIONS FORMULÉES AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

1. Aperçu des arguments des parties

7.133 Les Communautés européennes font valoir que le régime FSC représente une subvention à l'exportation visée à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture. De l'avis des Communautés européennes, les États-Unis ont accordé des subventions FSC pour une quantité exportée en dépassement du niveau des engagements en matière de subventions à l'exportation qu'ils avaient pris au titre de l'Accord sur l'agriculture et ont donc agi de manière incompatible avec les articles 3:3 et 8 de cet accord. À titre subsidiaire, les Communautés européennes font valoir que le régime FSC représente une subvention à l'exportation ne figurant pas sur la liste de l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture et qu'en accordant les subventions FSC en dépassement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de l'Accord sur l'agriculture, les États-Unis ont contourné leurs engagements en matière de subventions à l'exportation en violation de l'article 10:1 de cet accord. Les États-Unis répondent que le régime FSC n'est pas une subvention à l'exportation au sens de l'Accord sur l'agriculture, et qu'en conséquence ils n'ont pas manqué à leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de cet accord.

2. L'article 10:3 et la charge de la preuve

7.134 Il est maintenant bien établi que, dans le système de règlement des différends de l'OMC, il incombe, en règle générale, à un Membre plaignant de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir une présomption de l'existence d'une infraction à l'Accord sur l'OMC.⁶⁹⁹ Dans le cas d'allégations formulées au titre de l'Accord sur l'agriculture concernant l'octroi de subventions à l'exportation pour un produit dont la quantité dépasse les engagements de réduction pris par un Membre pour ce qui est de ce produit, il y a toutefois une disposition spécifique, l'article 10:3, qui traite de la question de la charge de la preuve. En conséquence, nous devons examiner la pertinence de cet article pour l'attribution de la charge de la preuve dans la présente affaire.

7.135 L'article 10:3 de l'Accord sur l'agriculture dispose 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."

7.136 Il est pour nous évident, et les parties ne contestent pas ce point, que l'article 10:3 a pour effet de faire passer du Membre plaignant au Membre défendeur la charge de démontrer qu'aucune subvention à l'exportation n'a été accordée pour une quantité d'un produit agricole exportée en dépassement du niveau de l'engagement de réduction pris par ce Membre, si le Membre défendeur allègue – comme le font les États-Unis – que cette quantité n'est pas subventionnée. Dans la présente affaire, en conséquence, les Communautés européennes ayant allégué que le régime FSC était une subvention à l'exportation mise à disposition pour les produits agricoles, et une fois qu'elles ont établi que les États-Unis ont exporté une quantité d'un produit agricole dépassant le niveau de leur engagement de réduction, il appartient aux États-Unis de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'a été accordée pour la quantité en question. Les États-Unis pourraient s'acquitter de cette charge en présentant des éléments

⁶⁹⁹ Voir, par exemple, *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde*. WT/DS33/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 mai 1997, pages 14 à 16.

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 sommes saisis à ce propos est celle de savoir si les produits qui ne figurent pas sur la Liste d'un Membre font l'objet d'un "engagement de réduction" au sens de l'article 10:3. À notre avis, un Membre qui n'a pas inscrit un produit donné sur sa Liste peut fort bien avoir pris un *engagement* pour ce produit, dans la mesure où il est empêché par l'article 3:3 de l'Accord d'accorder des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 pour ce produit. Nous n'estimons pas, toutefois, que le Membre a pris un engagement de *réduction* pour un produit non inscrit sur sa Liste.

7.139 L'expression "engagement de réduction", prise dans son sens ordinaire, donne à penser que le Membre accordait des subventions à l'exportation pour le produit en question pendant la période de base pertinente lorsqu'il a établi sa Liste, mais s'est engagé à réduire la quantité du produit bénéficiant de subventions à l'exportation relevant de l'article 9:1 pendant la période de mise en œuvre. Dans le cas des produits non inscrits sur la Liste, toutefois, l'engagement pris par le Membre signifie qu'il n'accordera aucune subvention à l'exportation pour ce produit, et non qu'il *réduira* la quantité du produit pour laquelle il accorde la subvention. L'expression "engagement de réduction" prise dans son sens ordinaire ne s'appliquerait donc pas aux produits non inscrits sur la Liste.

7.140 Notre conclusion est confirmée lorsque l'expression "engagement de réduction" telle qu'elle est utilisée à l'article 10:3 est lue dans son contexte. À cet égard, nous notons que le titre de l'article 10 est "Prévention du contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation". Alors qu'à l'article 10:3 il est question du niveau d'un *engagement de réduction*, à l'article 10:1, comme dans le titre de l'article 10, il est question de manière plus générale du contournement des *engagements* en matière de subventions à l'exportation. Nous ne pouvons pas partir de l'hypothèse que cette distinction entre deux dispositions placées si près l'une de l'autre dans le même article était fortuite. De fait, il semblerait que l'article 10 établisse une distinction entre les "engagements en matière de subventions à l'exportation", expression générale qui désigne les engagements concernant les produits inscrits ou non sur la Liste, et un "engagement de réduction", expression plus restreinte visant spécifiquement les produits inscrits sur la Liste.

⁷⁰⁰ Bien que les parties soient également divisées sur la question de savoir si les produits qui figurent sur la Liste d'un Membre, mais à un niveau zéro, font l'objet d'un "engagement de réduction", aucun des produits figurant sur la Liste des États-Unis n'est inscrit à un niveau zéro. Voir Liste XX – États-Unis d'Amérique, Section II, Partie IV. En conséquence, nous n'avons pas à décider si les produits qui sont inscrits sur la Liste à un niveau zéro font l'objet d'un "engagement de réduction" au sens de l'article 10:3.

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.

telles subventions pour ce qui est de tout produit agricole non spécifié dans cette section de sa Liste."

7.146 Une infraction à l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture peut être constatée s'il est déterminé a) qu'un Membre accorde des "subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9" de cet accord; et b) pour ce qui est d'un produit inscrit sur la Liste, que les subventions à l'exportation accordées excèdent les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires ou de quantités spécifiés dans sa Liste, ou, pour ce qui est d'un produit non inscrit sur la Liste, que ce Membre accorde de telles subventions.

a) Le régime FSC est-il une subvention à l'exportation figurant sur la liste de l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture?

7.147 À propos de la première question indiquée ci-dessus, les Communautés européennes font valoir que le régime FSC donne lieu à des subventions à l'exportation relevant de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture. L'article 9:1 d) dispose ce qui suit:

"Les subventions à l'exportation ci-après font l'objet d'engagements de réduction en vertu du présent accord:

.....

d) 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."

7.148 Pour que le régime FSC relève de l'article 9:1 d), deux critères doivent être remplis. *Premièrement*, il doit y avoir "octroi de subventions". *Deuxièmement*, l'octroi de ces subventions doit être effectué "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles". Nous allons examiner successivement chacun de ces critères.

ii) *Le régime FSC est-il une "subvention" au sens de l'Accord sur l'agriculture?*

7.149 Pour ce qui est de savoir si le régime FSC est une subvention au sens de l'Accord sur l'agriculture, nous notons que l'expression "subvention à l'exportation" est définie à l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture, mais que le terme "subvention" n'est défini nulle part dans cet accord. En conséquence, les parties se sont référées au terme "subvention" tel qu'il est défini dans l'Accord SMC – et, dans le cas des États-Unis, au concept de subvention tel qu'il est utilisé à l'article XVI du GATT de 1994 – comme contexte pertinent pour l'interprétation de ce terme tel qu'il est utilisé dans l'Accord sur l'agriculture. En effet, les parties se sont fondées sur les arguments qu'elles ont présentés dans le contexte des allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'Accord SMC pour exposer leurs vues sur le point de savoir si une "subvention" existe au sens de l'Accord sur l'agriculture.

7.150 Nous pensons comme les parties que l'article premier de l'Accord SMC, qui définit le terme "subvention" aux fins de l'Accord SMC, représente un contexte extrêmement pertinent pour l'interprétation du mot "subvention" au sens de l'Accord sur l'agriculture, car c'est le seul article de l'Accord sur l'OMC qui donne une définition de ce terme. Cela ne veut naturellement pas dire que la définition du terme "subvention" dans l'Accord SMC, qui s'applique "[a]ux fins du présent accord" (c'est-à-dire l'Accord SMC), est directement applicable à l'Accord sur l'agriculture. En particulier, nous ne pouvons pas exclure *a priori* qu'il puisse y avoir des cas où les dispositions pertinentes de

l'Accord sur l'agriculture pourraient amener un groupe spécial à conclure que le terme "subvention" tel qu'il est utilisé dans l'Accord sur l'agriculture a un sens différent dans un contexte particulier de celui qui lui est attribué par l'article premier de l'Accord SMC. En règle générale, toutefois, et sous réserve de toute disposition de l'Accord sur l'agriculture en vertu de laquelle il faut en déduire le contraire⁷⁰², nous estimons qu'une mesure qui représente une subvention au sens de l'Accord SMC sera également une subvention au sens de l'Accord sur l'agriculture.

7.151 Dans la section VII.B.3 du présent rapport, nous avons examiné en détail si le régime FSC conférerait des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC et nous avons conclu que c'était le cas. Vu ce que nous pensons de la pertinence de l'article premier de l'Accord SMC pour l'interprétation du terme "subvention" tel qu'il est utilisé dans l'Accord sur l'agriculture, et en l'absence de toute argumentation des parties selon laquelle une disposition quelconque de l'Accord sur l'agriculture suggère une interprétation différente, nous estimons que le régime FSC confère une subvention au sens de l'Accord sur l'agriculture.⁷⁰³

iii) *Les subventions FSC "[réduisent-elles] les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles"?*

7.152 Ayant déterminé que le régime FSC confère des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture, nous devons ensuite examiner si ces subventions sont accordées "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles" au sens de l'article 9:1 d).

7.153 Les Communautés européennes font valoir qu'en réduisant l'impôt exigible du fait des ventes à l'étranger, le régime FSC réduit les coûts de la commercialisation des exportations. Elles font observer que les subventions FSC sont par nature liées à la distribution ou à la commercialisation des exportations, parce que commercialisation signifie publicité, promotion des ventes et démarchage, autant d'activités que la FSC doit réaliser ou dont elle doit être responsable. Les États-Unis répondent que le régime FSC ne réduit pas les frais de commercialisation, mais réduit simplement l'impôt exigible d'une FSC; les coûts supportés par une société ne changent pas selon qu'elle remplit ou non une déclaration de revenus en tant que FSC. Les États-Unis font valoir en outre que les rédacteurs de l'Accord sur l'OMC savaient comment faire la distinction entre les subventions d'ordre fiscal et les autres types de subventions et que, si les rédacteurs de l'article 9:1 d) avaient voulu que ce point s'applique aux mesures d'ordre fiscal, ils auraient inclus une disposition expressément à cet effet.

7.154 Lorsque nous examinons cette question, nous notons tout d'abord que les subventions FSC sont accordées pour "la commercialisation des exportations de produits agricoles". À cet égard, nous notons que le terme "commercialisation" a été défini, entre autres, comme "un ensemble de fonctions intervenant dans le transfert de titres de propriété et l'acheminement de marchandises du producteur au consommateur y compris, entre autres, l'achat, la vente, l'entreposage, le transport, la normalisation, le financement, la couverture de risque et la fourniture de renseignements

⁷⁰² Par exemple, une mesure qui est indiquée comme une subvention à l'exportation à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture est une subvention à l'exportation aux fins de l'Accord sur l'agriculture indépendamment de la définition du terme "subvention" donnée dans l'Accord SMC.

⁷⁰³ Les États-Unis ont fait valoir que le terme "subvention" tel qu'il était utilisé dans l'Accord sur l'agriculture devait être interprété à la lumière à la fois de l'article premier de l'Accord SMC et de l'article XVI:1 du GATT de 1994. C'est toutefois l'Accord SMC, et non l'article XVI du GATT de 1994, qui contient une définition du terme "subvention". En outre, nous avons déjà rejeté les arguments des États-Unis lorsqu'ils ont fait valoir que le Texte de conciliation de 1981 faisait partie du GATT de 1994 ou que, en tout état de cause, l'article premier devait être interprété à la lumière de ce Texte de conciliation comme n'englobant pas le régime FSC. En conséquence, nous ne voyons aucune raison de considérer que le Texte de conciliation de 1981 devrait régir notre interprétation du terme "subvention" tel qu'il est utilisé dans l'Accord sur l'agriculture.

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, une subvention de type FSC, qui est accordée pour compenser les coûts de la commercialisation de produits agricoles, devrait être considérée comme réduisant les coûts de la commercialisation de produits agricoles. À notre avis, le membre de phrase "pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles" concerne le but et le rôle des subventions en question, plutôt que leur forme. Formuler une conclusion différente reviendrait à notre avis à faire une distinction entre les subventions en fonction de la façon dont elles sont accordées, la forme prévalant ainsi sur le fond. Cela priverait effectivement l'article 9:1 d) de tout sens dans la pratique. Selon l'interprétation purement formaliste proposée par les États-Unis, la seule façon imaginable dont les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles pourraient être réduits serait qu'il y ait des modifications soit de l'efficacité des sociétés concernées soit de la structure des coûts de commercialisation auxquelles ces sociétés sont confrontées sur le marché. En conséquence, même la fourniture par les pouvoirs publics de services de commercialisation à des prix subventionnés ne serait pas, sur la base de cette interprétation, réputée *réduire* les coûts de la commercialisation, mais serait réputée transférer simplement certains de ces coûts de l'exportateur aux pouvoirs publics.

7.157 À notre avis, il est nécessaire d'interpréter l'article 9:1 d) d'une manière qui le rende efficace dans la pratique. Dans cette perspective, les coûts de l'*exportateur* sont réduits si les pouvoirs publics fournissent à l'exportateur des services à des prix subventionnés, accordent des subventions à une tierce partie pour qu'elle fournisse à l'exportateur des services de commercialisation à des prix réduits, ou accordent à l'exportateur des subventions pour compenser une partie des coûts de la commercialisation.

7.158 Enfin, nous notons que les États-Unis semblent penser que l'article 9:1 d) ne peut pas inclure les subventions d'ordre fiscal. Nous ne voyons aucun élément solide étayant ce point de vue. Il est simplement question à l'article 9:1 d) de subventions, terme qui s'applique à une large gamme de contributions financières qui confèrent un avantage, que ce soit sous la forme d'un transfert direct de fonds comme un don, des recettes sacrifiées, la fourniture de biens ou de services ou l'achat de biens.

⁷⁰⁴ Webster's Third International Dictionary, Volume II.

⁷⁰⁵ Code des impôts des États-Unis, article 924 e).

Si les rédacteurs de l'Accord sur l'agriculture avaient voulu limiter la portée de l'article 9:1 d) aux mesures autres que les mesures d'ordre fiscal, nous présumons qu'ils l'auraient indiqué.⁷⁰⁶

7.159 Pour les raisons exposées ci-dessus, nous constatons que le régime FSC entraîne l'octroi d'une subvention pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations de produits agricoles au sens de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture.⁷⁰⁷

b) Les subventions FSC accordées pour les produits inscrits sur la Liste excèdent-elles le niveau des engagements en matière de quantités pris par les États-Unis?

7.160 Dans la section précédente, nous avons constaté que les subventions FSC étaient des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture. En vertu du premier membre de phrase de l'article 3:3 de cet accord, un Membre n'accordera pas de telles subventions "pour ce qui est des produits agricoles ou groupes de produits spécifiés dans la section II de la Partie IV de sa Liste [c'est-à-dire sa Liste d'engagements en matière de subventions à l'exportation] excédant les niveaux d'engagement en matière de ... quantités, qui y sont spécifiés."

7.161 Nous avons vu en outre que, pour ce qui est des produits inscrits sur la Liste, ce n'est qu'une fois que le plaignant a établi qu'un produit agricole avait été exporté en dépassement du niveau de son engagement de réduction que l'article 10:3 prévoit le renversement de la charge de la preuve de sorte que le Membre défendeur doit présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir qu'aucune subvention à l'exportation n'a été accordée pour la quantité d'un produit agricole exportée en dépassement du niveau de l'engagement de réduction concernant ce produit spécifié dans la Liste de ce Membre.

7.162 Dans la présente affaire, les Communautés européennes ont présenté des éléments de preuve concernant le niveau des exportations d'un seul produit inscrit sur la Liste, le blé. Ces données, qui proviennent d'une base de données de l'ONU, font apparaître une quantité de blé exportée pendant chacune des années 1995, 1996 et 1997 qui dépasse sensiblement le niveau des engagements en matière de quantités pris par les États-Unis pour ces années tels qu'ils sont indiqués dans leur Liste.⁷⁰⁸

⁷⁰⁶ Les États-Unis suggèrent en outre que, selon l'interprétation des Communautés européennes, l'article 9:1 d) s'appliquerait aux rabais de TVA. Les taxes sur la valeur ajoutée, toutefois, ne concernent pas principalement la commercialisation, mais visent plutôt l'ensemble de la chaîne de production. En tout état de cause, un rabais de TVA non excessif ne serait naturellement pas une subvention au sens de l'Accord SMC conformément à la note de base de page 1 relative à l'article premier de cet accord, conclusion qui, présumons-nous – mais nous n'avons pas à nous prononcer sur ce point – serait également applicable dans le contexte de l'Accord sur l'agriculture.

⁷⁰⁷ Les Communautés européennes n'ont pas allégué que le régime FSC représentait une subvention à l'exportation visée par tout autre point de l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture. En conséquence, bien que nous n'excluons pas la possibilité que le régime FSC puisse également représenter une subvention à l'exportation relevant de l'article 9:1 a), nous n'avons pas à trancher cette question en l'espèce et nous ne le faisons pas.

⁷⁰⁸ Les données pertinentes sont résumées ci-après:

Année	Exportations (milliers de tonnes)	Niveau d'engagement en matière de quantités (milliers de tonnes)
1995	32 413	20 238
1996	31 131	19 095
1997	25 744	17 952

Source: Comext2 – Comtrade (SH).

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 ce qui est de tout produit agricole non spécifié dans la Liste d'engagements en matière de subventions à l'exportation de ce Membre.

7.167 Dans la section VII.D.3 a) du présent rapport, nous avons conclu que les subventions FSC étaient des subventions à l'exportation telles qu'elles étaient énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture. Nous avons en outre conclu à la section VII.D.2 du présent rapport que le renversement de la charge de la preuve prévu à l'article 10:3 de l'Accord s'appliquait uniquement dans le contexte d'un manquement allégué aux engagements de réduction en matière de subventions à l'exportation au titre du premier membre de phrase de l'article 3:3. En conséquence, il incombe aux Communautés européennes de présenter des éléments de preuve et des arguments suffisants pour établir que les États-Unis, contrairement à ce que prescrit le deuxième membre de phrase de l'article 3:3, accordent des subventions FSC pour les produits non inscrits sur la Liste.

7.168 Les Communautés européennes font valoir que la simple mise à disposition de subventions FSC pour tout produit agricole non inscrit sur la Liste est en soi une infraction à l'Accord sur l'agriculture. Les États-Unis soutiennent que la seule mise à disposition d'une subvention à l'exportation ne constitue pas une infraction à l'Accord sur l'agriculture. En conséquence, nous devons examiner si la mise à disposition de subventions FSC pour les produits non inscrits sur la Liste constitue en soi un manquement aux obligations des États-Unis au titre du deuxième membre de phrase de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture. À cet égard, nous notons que les États-Unis n'ont pas contesté que les subventions FSC étaient en réalité mises à la disposition des FSC qui se livraient à la commercialisation à l'exportation de tout produit agricole et ils ne contestent pas non plus qu'une FSC qui satisfait aux prescriptions pertinentes est de ce fait habilitée en vertu des dispositions pertinentes du Code des impôts des États-Unis à bénéficier de subventions FSC.

7.169 Pour traiter cette question, le principal point que nous devons examiner est celui de savoir si, dans la prohibition énoncée dans le deuxième membre de phrase de l'article 3:3, selon laquelle un Membre n'"accordera" ("shall not provide" dans la version anglaise) de subventions à l'exportation énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui est de tout produit agricole non spécifié dans la Liste d'engagements en matière de subventions à l'exportation de ce Membre, le terme "provide" doit être interprété comme signifiant mettre à disposition de telles subventions à l'exportation, plutôt que simplement au sens plus restrictif d'accorder effectivement ou de verser ("actually granting or paying") de telles subventions pour les exportations de produits agricoles non inscrits sur la Liste. Conformément à l'article 31 de la Convention de Vienne, nous devons résoudre cette question suivant le sens ordinaire à attribuer au terme "provide" dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but des dispositions de l'Accord sur l'agriculture dans la mesure où elles se rapportent à l'utilisation de subventions à l'exportation.

7.170 À notre avis, le sens ordinaire du terme "provide" englobe la notion de mettre quelque chose à disposition, ainsi que celle d'accorder effectivement cette chose (en l'espèce, les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture) ou d'en verser le montant. En outre, la définition suivante donnée par le *Shorter Oxford English Dictionary* confirme que le terme "provide" dans son usage courant ordinaire ne veut pas simplement dire accorder effectivement ou verser ces subventions: "6 v.t. procurer ou fournir en vue d'une utilisation; mettre à disposition ...".⁷¹¹

⁷¹¹ *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993), page 2393.

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 anticontournement 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, alors que l'article 3:3 traite uniquement des subventions à l'exportation qui *sont* énumérées à l'article 9:1.

7.172 Nous relevons en outre l'argument des États-Unis selon lequel on trouve dans le libellé de l'article 10:3 le terme "grant" au sujet de l'utilisation de subventions en dépassement des niveaux d'engagement et que ce libellé de l'article 10:3 pourrait être considéré comme donnant à penser qu'il faut attribuer au terme "provide" figurant dans le premier membre de phrase de l'article 3:3 un sens plus restrictif, à savoir celui de "actually granting". Toutefois, même s'il en était ainsi⁷¹⁴ - question sur laquelle nous n'avons pas à nous prononcer et nous ne nous prononçons pas dans le présent différend⁷¹⁵ - nous n'estimons pas qu'une telle interprétation plus étroite du terme "provide" tel qu'il est utilisé dans le premier membre de phrase de l'article 3:3 déterminerait nécessairement en tout état de cause le sens du terme "provide" tel qu'il est utilisé dans le deuxième membre de phrase de cet article.

⁷¹² Les dispositions citées par les États-Unis à cet égard sont les suivantes:

- a) le premier membre de phrase de l'article 3:3, qui dispose qu'un Membre: "n'accordera pas ("shall not provide") de subventions à l'exportation ... excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui ... sont spécifiés [dans la Liste du Membre]";
- b) l'article 9:2 a) ii) où il est question de: "... la quantité maximale ... pour laquelle ces subventions à l'exportation peuvent être octroyées ("granted") pendant cette année.";
- c) l'article 10:1 qui dispose 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; ..."; et
- d) l'article 10:3 où il est question de la nécessité de "... démontrer qu'aucune subvention à l'exportation ... n'a été accordée ("granted") pour la quantité exportée en question."

⁷¹³ Au sujet de l'article 10:3, prière de se référer à notre conclusion énoncée au paragraphe 7.143 plus haut selon laquelle l'article 10:3 s'applique uniquement dans le contexte des produits *inscrits sur la Liste*.

⁷¹⁴ À cet égard, toutefois, nous notons que le *Shorter Oxford English Dictionary* donne diverses définitions du terme "grant", dont la suivante: "3. An authoritative bestowal or conferring of a right, etc.; a gift or assignment of money, etc., out of a fund" (octroi ou attribution, en vertu d'un pouvoir, d'un droit, etc.; don ou allocation d'une somme, etc. provenant d'un fonds). En outre, on ne peut pas simplement supposer *a priori* que l'article 10:3 a pour objet de définir la portée du premier membre de phrase de l'article 3:3 et encore moins qu'il définit la portée du deuxième membre de phrase de cet article.

⁷¹⁵ Voir la note de bas de page 710, *supra*.

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 prohibition de l'octroi, pour ce qui est des produits non inscrits sur la Liste, de subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1. Cette prohibition reflète l'objectif à long terme de l'Accord sur l'agriculture qui est défini dans le préambule de la manière suivante:

"établir un système de commerce des produits agricoles qui soit équitable et axé sur le marché et ... un processus de réforme devrait être entrepris par la négociation d'engagements concernant le soutien et la protection et par l'établissement de règles et disciplines du GATT renforcées et rendues plus efficaces dans la pratique".

7.174 À notre avis, une interprétation restrictive du terme "provide" figurant dans le deuxième membre de phrase de l'article 3:3 serait problématique du point de vue de l'application de cette prohibition, car les autres Membres ne seraient pas en mesure de faire valoir leur droit de contester des subventions à l'exportation au moment où elles sont mises à disposition, mais uniquement après qu'elles ont été effectivement accordées ("actually granted") et que le tort a été causé.

7.175 Sur la base de l'examen que nous venons de faire, nous concluons que le deuxième membre de phrase de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture prohibe la *mise à disposition* de subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 pour les produits non inscrits sur la Liste.

7.176 Les États-Unis n'ont pas contesté que les subventions FSC étaient en réalité mises à la disposition des FSC qui se livraient à la commercialisation de tout produit agricole et ils ne contestent pas non plus qu'une FSC qui satisfait aux prescriptions pertinentes est de ce fait habilitée à bénéficier de subventions FSC en vertu des dispositions pertinentes du Code des impôts des États-Unis. En conséquence, le Groupe spécial constate que les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre du deuxième membre de phrase de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture en mettant à disposition des subventions FSC pour les produits agricoles ne faisant pas l'objet d'engagements de réduction dans leur Liste annexée à l'Accord sur l'OMC.

4. Allégation formulée au titre de l'article 8 de l'Accord sur l'agriculture

7.177 L'article 8 de l'Accord sur l'agriculture dispose que "[c]haque Membre s'engage à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord". Nous avons constaté que les États-Unis avaient agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'Accord pour ce qui est du blé et pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste. En conséquence, nous constatons que les États-Unis ont également agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 8 de cet accord.⁷¹⁶

VIII. CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

8.1 À la lumière des constatations énoncées ci-dessus, nous concluons que, par le biais du régime FSC:

- a) les États-Unis ont, exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture, agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC en accordant ou maintenant des subventions à l'exportation prohibées par cette disposition;

⁷¹⁶ Étant donné que nous avons constaté que le régime FSC était une subvention à l'exportation visée à l'article 9:1 de l'Accord sur l'agriculture, nous n'avons pas à examiner l'allégation subsidiaire formulée par les Communautés européennes au titre de l'article 10:1 de cet accord.

b) les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture (et, par conséquent, avec leurs obligations au titre de l'article 8 de cet accord):

- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture en dépassement des niveaux d'engagement en matière de quantités spécifiés dans leur Liste pour ce qui est du blé;
- en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste.

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

8.3 S'agissant de nos conclusions concernant l'Accord SMC, nous *recommandons*, conformément à l'article 4.7 de cet accord, que l'ORD demande aux États-Unis de retirer les subventions FSC sans retard.

8.4 S'agissant de nos conclusions concernant l'Accord sur l'agriculture, nous *recommandons* que les États-Unis mettent le régime FSC en conformité avec les obligations en matière de subventions à l'exportation qui leur incombent au titre de cet accord.

8.5 En ce qui concerne la recommandation que nous formulons conformément à l'Accord SMC, l'article 4.7 de cet accord dispose que "le groupe spécial spécifiera dans sa recommandation le délai dans lequel la mesure [c'est-à-dire la mesure dont il a été constaté qu'elle était une subvention prohibée] doit être retirée".

8.6 Les Communautés européennes demandent que le Groupe spécial recommande spécifiquement que les États-Unis retirent leurs subventions FSC d'ici au début de l'exercice financier 2000. Les États-Unis répondent que toute modification du régime FSC exigerait des mesures législatives plutôt qu'administratives et qu'en conséquence un délai plus long risque d'être nécessaire. Ils font par ailleurs observer que leur exercice financier 2000 commence le 1^{er} octobre 1999 et que, s'il était fait appel du présent rapport, la procédure d'appel serait toujours en cours à cette date. En réponse, les Communautés européennes suggèrent que le Groupe spécial spécifie deux dates distinctes, l'une qui s'appliquerait en cas d'appel et l'autre en l'absence d'appel.

8.7 Lorsque nous examinons cette question, nous notons tout d'abord que l'article 4.7 de l'Accord SMC exige qu'un Membre retire une subvention prohibée "sans retard" et que "à cet égard", un groupe spécial doit spécifier un délai dans lequel la mesure doit être retirée. En conséquence, le délai spécifié doit être compatible avec la prescription voulant que la mesure soit retirée "sans retard".

8.8 Étant donné que la mise en œuvre de la recommandation du Groupe spécial exigera des mesures législatives (fait reconnu par les Communautés européennes), que l'exercice financier 2000 commence aux États-Unis le 1^{er} octobre 1999 et que le présent rapport n'est pas censé être distribué aux Membres avant septembre 1999 (et, en cas d'appel, ne serait peut-être pas adopté avant le début du printemps 2000), nous ne pensons pas qu'il soit possible dans la pratique que les États-Unis soient à même de prendre les mesures législatives nécessaires d'ici au 1^{er} octobre 1999. Dans ces conditions, et en toute bonne foi, on ne saurait en aucune façon parler de "retard". Toutefois, ce problème

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.
