



**ARGENTINE – MESURES CONCERNANT LE COMMERCE DES
MARCHANDISES ET DES SERVICES**

AB-2015-8

Rapport de l'Organe d'appel

Table des matières

1	INTRODUCTION	9
2	ARGUMENTS DES PARTICIPANTS.....	14
3	ARGUMENTS DES PARTICIPANTS TIERS	14
4	QUESTIONS SOULEVÉES DANS LE PRÉSENT APPEL	14
5	APERÇU DES MESURES EN CAUSE	16
5.1	Distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs.....	16
5.2	Mesure 1: retenue sur les intérêts ou les rémunérations versés	17
5.3	Mesure 2: présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine.....	18
5.4	Mesure 3: évaluation des transactions fondée sur des prix de cession interne	19
5.5	Mesure 4: règle relative à l'imputation des frais.....	19
5.6	Mesure 5: prescriptions relatives aux services de réassurance	20
5.7	Mesure 6: prescriptions relatives à l'accès au marché de capitaux argentin.....	21
5.8	Mesure 7: prescriptions concernant l'enregistrement des succursales.....	22
5.9	Mesure 8: prescription relative à l'autorisation de change	22
5.10	Mesures contestées par le Panama	23
5.11	Instruments internationaux pertinents pour le moyen de défense de l'Argentine.....	23
6	ANALYSE DE L'ORGANE D'APPEL.....	25
6.1	Article II:1 et article XVII de l'AGCS – "Similarité".....	25
6.1.1	Constatations du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS.....	25
6.1.2	Constatations du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS	27
6.1.3	Allégations et arguments formulés en appel	28
6.1.4	"Similarité" au titre de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS.....	29
6.1.5	Présomption de "similarité"	33
6.1.6	Allégations de l'Argentine en appel	36
6.1.6.1	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'article II:1 de l'AGCS	36
6.1.6.2	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'article XVII:1 de l'AGCS.....	41
6.1.6.3	Question de savoir si le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord	42
6.2	Article II et article XVII de l'AGCS – "Traitement non moins favorable".....	43
6.2.1	Constatations du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS.....	44
6.2.2	Constatations du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS	45
6.2.3	Allégations et arguments formulés en appel	46
6.2.4	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1 et à l'article XVII de l'AGCS	47
6.2.4.1	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son énonciation du critère juridique du "traitement non moins favorable"	47
6.2.4.2	Question de savoir si le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné pour l'application de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS.....	56

6.2.5	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son application de l'article XVII de l'AGCS	62
6.2.6	Conclusion	63
6.3	Article XIV c) de l'AGCS	64
6.3.1	Introduction	64
6.3.2	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en ne focalisant pas son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS	66
6.3.2.1	Élément approprié sur lequel s'est focalisée l'analyse des "mesures" au titre de l'article XIV c) de l'AGCS	67
6.3.2.2	Aspects pertinents des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 examinés par le Groupe spécial au titre de l'article II:1 et de l'article XIV c) de l'AGCS	68
6.3.2.3	Conclusion	71
6.3.3	Nécessaire pour assurer le respect des lois ou réglementations.....	71
6.3.3.1	Constatations du Groupe spécial	71
6.3.3.2	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations	75
6.3.3.3	Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes	81
6.3.4	Conclusion globale au titre de l'article XIV c) de l'AGCS	87
6.4	Paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS	87
6.4.1	Introduction	87
6.4.2	Allégations et arguments présentés en appel.....	88
6.4.3	Champ d'application du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers	89
6.4.4	Erreurs spécifiques alléguées par le Panama concernant l'interprétation du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers par le Groupe spécial.....	92
6.4.5	Conclusion	95
7	CONSTATATIONS ET CONCLUSIONS.....	95
APPENDICE		97

ABRÉVIATIONS EMPLOYÉES DANS LE PRÉSENT RAPPORT

Abréviation	Désignation
Accord OTC	Accord sur les obstacles techniques au commerce
AFIP	Administration fédérale des recettes publiques
AGCS	Accord général sur le commerce des services
Banque centrale de l'Argentine	Banque centrale de la République d'Argentine
Communication "A" 4662	Communication "A" 4662 du 11 mai 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine
Communication "A" 4692	Communication "A" 4692 du 31 juillet 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine
Communication "A" 4940	Communication "A" 4940 du 12 mai 2009 de la Banque centrale de la République d'Argentine
Constitution de l'Argentine	Constitution de la République d'Argentine
CPC	Classification centrale de produits de l'ONU
Décret n° 589/2013	Décret n° 589 du 27 mai 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP)
Forum mondial	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
G-20	Groupe des Vingt
GAFI	Groupe d'action financière internationale
GATT de 1994	Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994
Loi contre le blanchiment d'actifs	Loi n° 25.246 du 5 mai 2000 sur le recel et le blanchiment d'actifs d'origine délictueuse
Loi pénale en matière fiscale	Loi pénale en matière fiscale n° 24.769
Loi sur les procédures fiscales	Loi n° 11.683, texte codifié en 1978 et ses modifications, approuvée par le Décret n° 821/1998 du 13 juillet 1998, publiée au <i>Journal officiel de la République argentine</i> le 20 juillet 1998
Loi sur les sociétés commerciales	Loi n° 19.550 du 3 avril 1972 sur les sociétés commerciales
Loi sur l'impôt sur les bénéfices	Loi n° 20.628 du 29 décembre 1973 sur l'impôt sur les bénéfices
Mémorandum d'accord	Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OMC	Organisation mondiale du commerce
ORD	Organe de règlement des différends
pays coopératifs	pays classés par l'Argentine comme étant des "pays coopératifs aux fins de la transparence fiscale"
pays non coopératifs	pays classés par l'Argentine comme étant des "pays non coopératifs aux fins de la transparence fiscale"
Procédures de travail rapport du Groupe spécial	Procédures de travail pour l'examen en appel, WT/AB/WP/6, 16 août 2010 rapport du Groupe spécial <i>Argentine – Mesures concernant le commerce des marchandises et des services</i> , WT/DS453/R
règles de la Commission nationale des valeurs	règles de la Commission nationale des valeurs, nouveau texte 2013 (titre XI), approuvées par la Résolution générale n° 622
Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP	Résolution générale n° 3.576/2013 du 27 décembre 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP)
Résolution n° 35.615/2011 de la SSN	Résolution n° 35.615 du 11 février 2011 de la Direction générale des assurances (SSN), modifiée par l'article 4 de la Résolution n° 35.794/2011 de la SSN et les articles 1 ^{er} et 2 de la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN
Résolution n° 35.794/2011 de la SSN	Résolution n° 35.794 du 19 mai 2011 de la Direction générale des assurances (SSN)
Résolution n° 38.284/2014 de la SSN	Résolution n° 38.284 du 21 mars 2014 de la Direction générale des assurances (SSN)
Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger	Résolution générale n° 7 du 25 août 2005 de l'Inspection générale de la justice (IGJ), modifiée par la Résolution générale n° 1/2014 du 8 avril 2014 de l'Inspection générale de la justice (IGJ)
SSN	Direction générale des assurances

**PIÈCES PRÉSENTÉES AU GROUPE SPÉCIAL CITÉES
DANS LE PRÉSENT RAPPORT**

Pièce présentée au Groupe spécial	Désignation
ARG-22	Rapport de l'OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (2013)
ARG-25	Groupe d'action financière internationale (GAFI), Recommandations, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération (février 2012)
ARG-27	Résolution n° 35.615 du 11 février 2011 de la Direction générale des assurances (SSN), modifiée par l'article 4 de la Résolution n° 35.794/2011 de la SSN et les articles 1 et 2 de la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN
ARG-31 / PAN-71	Communication "A" 4940 du 12 mai 2009 de la Banque centrale de la République d'Argentine
ARG-32	Loi n° 25.246 du 5 mai 2000 sur le recel et le blanchiment d'actifs d'origine délictueuse
ARG-33 / PAN-62	Résolution générale n° 7 du 25 août 2005 de l'Inspection générale de la justice (IGJ), modifiée par la Résolution générale n° 1/2014 du 8 avril 2014 de l'Inspection générale de la justice (IGJ)
ARG-35 / PAN-3	Décret n° 589 du 27 mai 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP)
ARG-37 / PAN-3	Résolution générale n° 3.576/2013 du 27 décembre 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP)
ARG-41	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, <i>Coopération fiscale 2009: Vers l'établissement de règles du jeu équitables</i> (OCDE, 2009)
ARG-42 / PAN-4	Loi n° 20.628 du 29 décembre 1973 sur l'impôt sur les bénéfices
ARG-43 / PAN-34	Loi n° 19.550 du 3 avril 1972 sur les sociétés commerciales
ARG-45 / PAN-9	Loi n° 11.683, texte codifié en 1978 et ses modifications, approuvée par le Décret n° 821/1998 du 13 juillet 1998, publiée au <i>Journal officiel de la République argentine</i> le 20 juillet 1998
ARG-47	Résolution n° 38.284 du 21 mars 2014 de la Direction générale des assurances (SSN)
ARG-48 / PAN-40	Résolution n° 35.794 du 19 mai 2011 de la Direction générale des assurances (SSN)
ARG-50 / PAN-58	règles de la Commission nationale des valeurs, nouveau texte 2013 (titre XI), approuvées par la Résolution générale n° 622
ARG-69 / PAN-67	Communication "A" 4662 du 11 mai 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine
ARG-70 / PAN-68	Communication "A" 4692 du 31 juillet 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine
ARG-135	Résolution n° 38.708 du 6 novembre 2014 de la Direction générale des assurances (SSN), et annexe: Règlement général sur les activités d'assurance
PAN-7	Déclaration sous serment devant notaire du 14 mars 2014 établie par un juriste spécialiste des questions bancaires
PAN-36	Résolution n° 35.615 du 11 février 2011 de la Direction générale des assurances (SSN), modifiée par l'article 4 de la Résolution n° 35.794/2011 de la SSN
PAN-72	Communication "B" 7953 du 15 août 2003 de la Banque centrale de la République d'Argentine

AFFAIRES CITÉES DANS LE PRÉSENT RAPPORT

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>Argentine – Mesures à l'importation</i>	Rapports du Groupe spécial <i>Argentine – Mesures affectant les importations de marchandises</i> , WT/DS438/R et Add.1 / WT/DS444/R et Add.1 / WT/DS445/R et Add.1, adoptés le 26 janvier 2015, modifié (WT/DS438/R) et confirmés (WT/DS444/R / WT/DS445/R) par les rapports de l'Organe d'appel WT/DS438/AB/R / WT/DS444/AB/R / WT/DS445/AB/R
<i>Argentine – Peaux et cuirs</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Argentine – Mesures visant l'exportation de peaux de bovins et l'importation de cuirs finis</i> , WT/DS155/R et Corr.1, adopté le 16 février 2001
<i>Brésil – Pneumatiques rechapés</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Brésil – Mesures visant l'importation de pneumatiques rechapés</i> , WT/DS332/AB/R, adopté le 17 décembre 2007
<i>Canada – Automobiles</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile</i> , WT/DS139/R, WT/DS142/R, adopté le 19 juin 2000, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R
<i>Canada – Exportations de blé et importations de grains</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Mesures concernant les exportations de blé et le traitement des grains importés</i> , WT/DS276/AB/R, adopté le 27 septembre 2004
<i>Canada – Exportations de blé et importations de grains</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Canada – Mesures concernant les exportations de blé et le traitement des grains importés</i> , WT/DS276/R, adopté le 27 septembre 2004, confirmé par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS276/AB/R
<i>Canada – Périodiques</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Canada – Certaines mesures concernant les périodiques</i> , WT/DS31/AB/R, adopté le 30 juillet 1997
<i>CE – Amiante</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant</i> , WT/DS135/AB/R, adopté le 5 avril 2001
<i>CE – Bananes III</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes</i> , WT/DS27/AB/R, adopté le 25 septembre 1997
<i>CE – Bananes III (Équateur)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes, plainte déposée par l'Équateur</i> , WT/DS27/R/ECU, adopté le 25 septembre 1997, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS27/AB/R
<i>CE – Bananes III (article 21:5 – Équateur)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Communautés européennes – Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes – Recours de l'Équateur à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends</i> , WT/DS27/RW/ECU, adopté le 6 mai 1999
<i>CE – Mesures compensatoires visant les semi-conducteurs pour DRAM</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Communautés européennes – Mesures compensatoires visant les semi-conducteurs pour mémoires RAM dynamiques en provenance de Corée</i> , WT/DS299/R, adopté le 3 août 2005
<i>CE – Préférences tarifaires</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes – Conditions d'octroi de préférences tarifaires aux pays en développement</i> , WT/DS246/AB/R, adopté le 20 avril 2004
<i>CE – Produits dérivés du phoque</i>	Rapports de l'Organe d'appel <i>Communautés Européennes – Mesures prohibant l'importation et la commercialisation de produits dérivés du phoque</i> , WT/DS400/AB/R / WT/DS401/AB/R, adoptés le 18 juin 2014
<i>CE et certains États membres – Aéronefs civils gros porteurs</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Communautés européennes et certains États membres – Mesures affectant le commerce des aéronefs civils gros porteurs</i> , WT/DS316/AB/R, adopté le 1 ^{er} juin 2011
<i>Chine – Pièces automobiles</i>	Rapports du Groupe spécial <i>Chine – Mesures affectant les importations de pièces automobiles</i> , WT/DS339/R, Add.1 et Add.2 / WT/DS340/R, Add.1 et Add.2 / WT/DS342/R, Add.1 et Add.2, adoptés le 12 janvier 2009, confirmé (WT/DS339/R) et modifiés (WT/DS340/R / WT/DS342/R) par les rapports de l'Organe d'appel WT/DS339/AB/R / WT/DS340/AB/R / WT/DS342/AB/R

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>Chine – Publications et produits audiovisuels</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Chine – Mesures affectant les droits de commercialisation et les services de distribution pour certaines publications et certains produits de divertissement audiovisuels</i> , WT/DS363/AB/R, adopté le 19 janvier 2010
<i>Chine – Publications et produits audiovisuels</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Chine – Mesures affectant les droits de commercialisation et les services de distribution pour certaines publications et certains produits de divertissement audiovisuels</i> , WT/DS363/R et Corr.1, adopté le 19 janvier 2010, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS363/AB/R
<i>Chine – Services de paiement électronique</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Chine – Certaines mesures affectant les services de paiement électronique</i> , WT/DS413/R et Add.1, adopté le 31 août 2012
<i>Chine – Terres rares</i>	Rapports de l'Organe d'appel <i>Chine – Mesures relatives à l'exportation de terres rares, de tungstène et de molybdène</i> , WT/DS431/AB/R / WT/DS432/AB/R / WT/DS433/AB/R, adoptés le 29 août 2014
<i>Colombie – Bureaux d'entrée</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Colombie – Prix indicatifs et restrictions relatives aux bureaux d'entrée</i> , WT/DS366/R et Corr.1, adopté le 20 mai 2009
<i>Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Corée – Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée</i> , WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001
<i>Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Corée – Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée</i> , WT/DS161/R, WT/DS169/R, adopté le 10 janvier 2001, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R
<i>États-Unis – Acier au carbone</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Droits compensateurs sur certains produits plats en acier au carbone traité contre la corrosion en provenance d'Allemagne</i> , WT/DS213/AB/R, adopté le 19 décembre 2002
<i>États-Unis – Acier inoxydable (Mexique)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures antidumping finales visant l'acier inoxydable en provenance du Mexique</i> , WT/DS344/AB/R, adopté le 20 mai 2008
<i>États-Unis – Aéronefs civils gros porteurs (2^{ème} plainte)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures affectant le commerce des aéronefs civils gros porteurs (deuxième plainte)</i> , WT/DS353/AB/R, adopté le 23 mars 2012
<i>États-Unis – Chemises et blouses de laine</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde</i> , WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, et Corr.1
<i>États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures affectant la production et la vente de cigarettes aux clous de girofle</i> , WT/DS406/AB/R, adopté le 24 avril 2012
<i>États-Unis – Crevettes (Thaïlande)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>États-Unis – Mesures visant les crevettes en provenance de Thaïlande</i> , WT/DS343/R, adopté le 1 ^{er} août 2008, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS343/AB/R, WT/DS345/AB/R
<i>États-Unis – EPO</i>	Rapports de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Certaines prescriptions en matière d'étiquetage indiquant le pays d'origine (EPO)</i> , WT/DS384/AB/R / WT/DS386/AB/R, adoptés le 23 juillet 2012
<i>États-Unis – Essence</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules</i> , WT/DS2/AB/R, adopté le 20 mai 1996
<i>États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" – Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends</i> , WT/DS108/AB/RW, adopté le 29 janvier 2002
<i>États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" – Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémoire d'accord sur le règlement des différends</i> , WT/DS108/RW, adopté le 29 janvier 2002, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS108/AB/RW
<i>États-Unis – Jeux</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures visant la fourniture transfrontières de services de jeux et paris</i> , WT/DS285/AB/R, adopté le 20 avril 2005, et Corr.1

Titre abrégé	Titre complet de l'affaire et référence
<i>États-Unis – Jeux</i>	Rapport du Groupe spécial <i>États-Unis – Mesures visant la fourniture transfrontières de services de jeux et paris</i> , WT/DS285/R, adopté le 20 avril 2005, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS285/AB/R
<i>États-Unis – Thon II (Mexique)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>États-Unis – Mesures concernant l'importation, la commercialisation et la vente de thon et de produits du thon</i> , WT/DS381/AB/R, adopté le 13 juin 2012
<i>États-Unis – Volaille (Chine)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>États-Unis – Certaines mesures visant les importations de volaille en provenance de Chine</i> , WT/DS392/R, adopté le 25 octobre 2010
<i>Inde – Automobiles</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Inde – Mesures concernant le secteur automobile</i> , WT/DS146/R, WT/DS175/R et Corr.1, adopté le 5 avril 2002
<i>Japon – Boissons alcooliques II</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Japon – Taxes sur les boissons alcooliques</i> , WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopté le 1 ^{er} novembre 1996
<i>Japon – Pommes</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Japon – Mesures visant l'importation de pommes</i> , WT/DS245/AB/R, adopté le 10 décembre 2003
<i>Mexique – Mesures antidumping visant le riz</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Mexique – Mesures antidumping définitives visant la viande de bœuf et le riz, plainte concernant le riz</i> , WT/DS295/AB/R, adopté le 20 décembre 2005
<i>Mexique – Taxes sur les boissons sans alcool</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Mexique – Mesures fiscales concernant les boissons sans alcool et autres boissons</i> , WT/DS308/AB/R, adopté le 24 mars 2006
<i>Thaïlande – Cigarettes (Philippines)</i>	Rapport de l'Organe d'appel <i>Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines</i> , WT/DS371/AB/R, adopté le 15 juillet 2011
<i>Thaïlande – Cigarettes (Philippines)</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Thaïlande – Mesures douanières et fiscales visant les cigarettes en provenance des Philippines</i> , WT/DS371/R, adopté le 15 juillet 2011, modifié par le rapport de l'Organe d'appel WT/DS371/AB/R
<i>Turquie – Riz</i>	Rapport du Groupe spécial <i>Turquie – Mesures affectant l'importation de riz</i> , WT/DS334/R, adopté le 22 octobre 2007

ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE
ORGANE D'APPEL

Argentine – Mesures concernant le commerce des marchandises et des services

Panama, *appelant/intimé*
Argentine, *autre appelant/intimé*

Arabie saoudite, *participant tiers*
Australie, *participant tiers*
Brésil, *participant tiers*
Chine, *participant tiers*
Équateur, *participant tiers*
États-Unis, *participant tiers*
Guatemala, *participant tiers*
Honduras, *participant tiers*
Inde, *participant tiers*
Oman, *participant tiers*
Singapour, *participant tiers*
Union européenne, *participant tiers*

AB-2015-8

Section de l'Organe d'appel:

Chang, Président de la section
Bhatia, membre
Zhang, membre

1 INTRODUCTION

1.1. Le Panama et l'Argentine font chacun appel de certaines questions de droit et interprétations du droit figurant dans le rapport du Groupe spécial *Argentine – Mesures concernant le commerce des marchandises et des services*¹ (rapport du Groupe spécial). Le Groupe spécial a été établi le 25 juin 2013 pour examiner une plainte du Panama² concernant certaines mesures relatives aux questions financières, à la fiscalité, aux changes et à l'enregistrement adoptées par l'Argentine, chacune de ces mesures établissant une distinction entre les "pays coopératifs aux fins de la transparence fiscale" (pays coopératifs) et les "pays non coopératifs aux fins de la transparence fiscale" (pays non coopératifs) conformément au Décret n° 589/2013³ de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP) de l'Argentine. En particulier, le Panama contestait les huit mesures suivantes⁴:

Mesure 1: présomption irréfragable selon laquelle les paiements effectués par les consommateurs argentins en faveur de bailleurs de fonds implantés dans des pays non coopératifs dans certaines transactions représentent un bénéfice net de 100% aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, appliquée en vertu de l'article 93 c) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices⁵ (retenue sur les intérêts ou les rémunérations versés);

Mesure 2: présomption réfragable d'augmentation non justifiée de patrimoine applicable à toute entrée de fonds – en faveur de contribuables argentins – en provenance de pays non coopératifs dans le contexte de la détermination d'office de la matière imposable par l'AFIP aux fins de l'impôt sur les bénéfices, appliquée en vertu de la disposition non numérotée ajoutée après l'article 18 de la Loi sur les procédures fiscales⁶ (présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine);

Mesure 3: obligation d'appliquer des méthodes d'évaluation fondées sur des prix de cession interne aux transactions entre les contribuables argentins et des personnes des pays non

¹ WT/DS453/R, 30 septembre 2015.

² Demande d'établissement d'un groupe spécial du Panama, WT/DS453/4, 13 mai 2013.

³ Décret n° 589 du 27 mai 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP) (Décret n° 589/2013) (pièces ARG-35 et PAN-3 présentées au Groupe spécial).

⁴ Dans la section 5 du présent rapport, nous donnons une description plus détaillée de ces mesures.

⁵ Loi n° 20.628 du 29 décembre 1973 sur l'impôt sur les bénéfices (Loi sur l'impôt sur les bénéfices) (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial).

⁶ Loi n° 11.683, texte codifié en 1978 et ses modifications, approuvée par le Décret n° 821/1998 du 13 juillet 1998, publiée au *Journal officiel de la République d'Argentine* le 20 juillet 1998 (Loi sur les procédures fiscales) (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial).

coopératifs aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, appliquée en vertu du paragraphe 5 de l'article 8 et du paragraphe 2 de l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (évaluation des transactions fondée sur des prix de cession interne);

Mesure 4: imputation des frais afférents aux transactions conclues entre les contribuables argentins et des personnes des pays non coopératifs sur les exercices financiers au cours desquels le paiement au titre des transactions a effectivement lieu aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, appliquée en vertu du dernier paragraphe de l'article 18 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (règle relative à l'imputation des frais);

Mesure 5: certaines prescriptions que les fournisseurs de services des pays non coopératifs doivent respecter pour avoir accès au marché argentin des services de réassurance, appliquées en vertu de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN⁷, modifiée par l'article 4 de la Résolution n° 35.794/2011⁸ de la SSN et par la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN⁹ (prescriptions relatives aux services de réassurance);

Mesure 6: certaines prescriptions que les intermédiaires boursiers¹⁰ doivent respecter pour pouvoir traiter des transactions ordonnées par des personnes de pays non coopératifs, appliquées en vertu de l'article 5 de la section III du titre XI ("Prévention du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme") des règles de la Commission nationale des valeurs¹¹ (prescriptions relatives à l'accès au marché de capitaux argentin);

Mesure 7: certaines prescriptions auxquelles les sociétés de pays non coopératifs doivent se conformer pour inscrire des succursales au Registre public du commerce de la Ville autonome de Buenos Aires, appliquées en vertu de l'article 192 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger¹² (prescriptions concernant l'enregistrement des succursales); et

Mesure 8: prescription imposant d'obtenir l'accord préalable de la Banque centrale de la République argentine (Banque centrale de l'Argentine) pour avoir accès au marché des changes unique et libre afin d'acheter des devises pour le rapatriement des investissements directs et des investissements de portefeuille lorsque le bénéficiaire à l'étranger réside, est constitué ou domicilié dans un pays non coopératif, appliquée en vertu du point I de la

⁷ Résolution n° 35.615 du 11 février 2011 de la Direction générale des assurances (SSN) (Résolution n° 35.615/2011 de la SSN) (pièces ARG-27 et PAN-36 présentées au Groupe spécial).

⁸ Résolution n° 35.794 du 19 mai 2011 de la Direction générale des assurances (SSN) (Résolution n° 35.794/2011 de la SSN) (pièces ARG-48 et PAN-40 présentées au Groupe spécial). L'article 4 de cette résolution développe le point 19 de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.24)

⁹ Résolution n° 38.284 du 21 mars 2014 de la Direction générale des assurances (SSN) (Résolution n° 38.284/2014 de la SSN) (pièce ARG-47 présentée au Groupe spécial). Cette résolution remplace les points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.24) Bien que la Résolution n° 35.794/2011 de la SSN et la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN n'aient pas été mentionnées dans la demande d'établissement d'un groupe spécial, le Groupe spécial a identifié ces deux instruments juridiques comme relevant de son mandat. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.20) Dans le même temps, le Groupe spécial a constaté qu'une nouvelle modification de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN – faite au moyen de la Résolution n° 38.708 du 6 novembre 2014 de la Direction générale des assurances (SSN) –, et de l'annexe y relative: Règlement général sur les activités d'assurance (pièce ARG-135 présentée au Groupe spécial) – ne relevait pas de son mandat, et a décidé qu'il ne prendrait donc pas en considération la modification figurant dans cette résolution dans son analyse de la mesure 5. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.19)

¹⁰ Les "intermédiaires boursiers" s'entendent des personnes mentionnées à l'article premier des règles de la Commission nationale des valeurs, qui incluent "les agents de négociation, les agents de liquidation et de compensation, les agents de distribution et de placement et les agents administrant des instruments d'investissement collectif". (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 53 relative au paragraphe 2.35 (faisant référence aux règles de la Commission nationale des valeurs, *infra*, note de bas de page 11))

¹¹ Règles de la Commission nationale des valeurs, nouveau texte 2013 (titre XI), approuvées par la Résolution générale n° 622 (règles de la Commission nationale des valeurs) (pièces ARG-50 et PAN-58 présentées au Groupe spécial).

¹² Résolution générale n° 7 du 25 août 2005 de l'Inspection générale de la justice (IGJ) (Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger) (pièces ARG-33 et PAN-62 présentées au Groupe spécial).

Communication "A" 4940¹³ de la Banque centrale de l'Argentine (prescription relative à l'autorisation de change).

1.2. S'agissant des obligations de l'Argentine au titre de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS), le Panama a allégué devant le Groupe spécial que les huit mesures contestées étaient toutes incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS parce que ces mesures accordaient aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs un traitement moins favorable que celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs.¹⁴ Le Panama a aussi allégué que les mesures 2, 3 et 4 étaient incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS parce qu'elles accordaient aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs un traitement moins favorable que celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services nationaux similaires.¹⁵ S'agissant de la mesure 5, le Panama a en outre allégué que cette mesure était incompatible avec l'article XVI:1 et XVI:2 a) de l'AGCS parce que l'Argentine limitait le nombre de fournisseurs de services étrangers et leur accordait un traitement moins favorable que celui qui est spécifié dans sa Liste d'engagements.¹⁶

1.3. S'agissant des obligations de l'Argentine au titre de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (GATT de 1994), le Panama a allégué que les mesures 2 et 3 étaient incompatibles avec l'article I:1 du GATT de 1994 parce qu'un avantage, une faveur, un privilège ou une immunité qui étaient accordés aux produits en provenance de pays coopératifs n'étaient pas étendus aux produits similaires en provenance de pays non coopératifs.¹⁷ Il a aussi allégué que la mesure 3 était incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994 parce qu'elle plaçait les produits importés des pays non coopératifs dans une situation moins favorable que celle dans laquelle se trouvaient les produits similaires nationaux.¹⁸ Subsidiairement à son allégation au titre de l'article III:4, le Panama a allégué que la mesure 3 était incompatible avec l'article XI:1 du GATT de 1994 parce qu'elle établissait des conditions restrictives pour l'importation/l'exportation de produits en provenance/à destination des pays non coopératifs.¹⁹

1.4. L'Argentine a demandé que le Groupe spécial rejette dans leur totalité les allégations formulées par le Panama.²⁰ À titre subsidiaire, dans le cas où le Groupe spécial constaterait que ces mesures étaient incompatibles avec les dispositions de l'AGCS citées par le Panama, l'Argentine a invoqué: l'article XIV c) de l'AGCS en ce qui concerne les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8²¹; l'article XIV d) de l'AGCS en ce qui concerne les mesures 2, 3 et 4²²; et le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS en ce qui concerne les mesures 5 et 6.²³ En outre, dans le cas où le Groupe spécial constaterait qu'elle a agi d'une manière incompatible avec les articles I:1, III:4 et XI:1 du GATT de 1994 en ce qui concerne les mesures en cause, l'Argentine a fait valoir que ces mesures étaient justifiées au regard de l'article XX d) du GATT de 1994.²⁴ Elle a soutenu que les mesures en cause étaient des mesures fiscales défensives qui étaient conformes aux recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial), et qu'elles servaient à préserver la base d'imposition de l'Argentine afin d'empêcher la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les actes frauduleux.²⁵ L'Argentine a affirmé en outre que ces mesures servaient à empêcher le recel et le blanchiment d'actifs d'origine délictueuse, qu'elles étaient conformes au cadre établi par le Groupe d'action financière (GAFI)²⁶, et qu'elles servaient à protéger les investisseurs et à préserver la solidité du système financier argentin.²⁷

¹³ Communication "A" 4940 du 12 mai 2009 de la Banque centrale de la République d'Argentine (Communication "A" 4940) (pièces ARG-31 et PAN-71 présentées au Groupe spécial).

¹⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.a à h.

¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.b à d.

¹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.e.

¹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.b et c.

¹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.c.

¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1.c.

²⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.3.

²¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.526.

²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.765.

²³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.781.

²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.1070.

²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.527 et 7.534.

²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.534.

²⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.786 et 7.789.

1.5. Le rapport du Groupe spécial a été distribué aux Membres de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) le 30 septembre 2015. S'agissant des allégations du Panama au titre de l'AGCS, le Groupe spécial a constaté que:

- a. l'AGCS était applicable à l'ensemble des huit mesures parce qu'il existait un commerce des services, et que les huit mesures en cause affectaient le commerce des services au sens de l'article I:1 de l'AGCS²⁸;
- b. les huit mesures étaient toutes incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS parce qu'elles n'accordaient pas, immédiatement et sans condition, aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs un traitement non moins favorable que celui qu'elles accordaient aux services similaires et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs²⁹;
- c. les mesures 2, 3 et 4 n'étaient pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS parce qu'elles accordaient aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs un traitement non moins favorable que celui qu'elles accordaient aux services similaires et fournisseurs de services similaires argentins, s'agissant des services et modes de fourniture pertinents pour lesquels l'Argentine avait souscrit des engagements spécifiques³⁰;
- d. les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 "[n'étaient] pas couvertes par l'exception énoncée à l'article XIV c) de l'AGCS parce que leur application constitu[ait] une discrimination arbitraire et injustifiable au sens du texte introductif de l'article XIV de l'AGCS"³¹; et que
- e. les mesures 5 et 6 "[n'étaient] pas couvertes par le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers parce qu'elles n'[avaient] pas été prises pour des raisons prudentielles au sens de cette disposition".³²

1.6. En outre, en ce qui concerne la mesure 5, le Groupe spécial a rejeté les allégations formulées par le Panama au titre de l'article XVI:2 a) et article XVI:1 de l'AGCS, en constatant, respectivement, que cette mesure n'était pas visée par l'article XVI:2 a)³³ et que le Panama n'avait pas établi *prima facie* l'existence d'une incompatibilité à ce sujet.³⁴ S'agissant des mesures 2, 3 et 4, comme le Groupe spécial avait constaté que ces mesures n'étaient pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS, le Groupe spécial s'est abstenu de se prononcer sur le point de savoir si ces mesures étaient couvertes par l'exception prévue à l'article XIV d) de l'AGCS.³⁵

1.7. S'agissant des allégations du Panama au titre du GATT de 1994 au sujet des mesures 2 et 3, le Groupe spécial a rejeté les allégations qu'il a formulées au titre de l'article I:1.³⁶ Il a constaté que le Panama n'avait pas démontré que la mesure 2 constituait une réglementation et une formalité afférentes aux exportations ou une imposition qui frappait les transferts internationaux de fonds effectués en règlement des exportations au sens de l'article I:1 du GATT de 1994.³⁷ Il a aussi constaté que le Panama n'avait pas démontré que la mesure 3 constituait une question qui faisait l'objet de l'article III:4 ou une réglementation et une formalité afférentes aux exportations ou aux importations au sens de l'article I:1 du GATT de 1994.³⁸ S'agissant de la mesure 3, le Groupe spécial a rejeté les allégations du Panama au titre de l'article III:4 et de l'article XI:1 du GATT de 1994 parce que, respectivement, le Panama n'avait pas démontré que la mesure était une question qui faisait l'objet de l'article III:4 du GATT de 1994³⁹, ni que cette mesure, du fait de sa nature fiscale, n'était pas visée par l'article XI:1 du GATT de 1994.⁴⁰ Enfin, ayant rejeté les

²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.a.

²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.b.

³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.c.

³¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.d.

³² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.e.

³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.3.

³⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.4.

³⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.5.

³⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.6.a et b.

³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.6.a.

³⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.6.b.

³⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.6.c.

⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.6.d.

allégations du Panama au titre des articles I:1, III:4 et XI:1 du GATT de 1994, le Groupe spécial s'est abstenu de se prononcer sur le point de savoir si ces mesures étaient couvertes par l'exception prévue à l'article XX d) du GATT de 1994.⁴¹

1.8. Le 27 octobre 2015, le Panama a notifié à l'Organe de règlement des différends (ORD), conformément aux articles 16:4 et 17 du Mémoire d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends (Mémoire d'accord), son intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par le Groupe spécial, et a déposé une déclaration d'appel et une communication en tant qu'appelant conformément aux règles 20 et 21, respectivement, des Procédures de travail pour l'examen en appel⁴² (Procédures de travail). Le 2 novembre 2015, l'Argentine a notifié à l'ORD, conformément aux articles 16:4 et 17 du Mémoire d'accord, son intention de faire appel de certaines questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et de certaines interprétations du droit données par celui-ci, et a déposé une déclaration d'un autre appel et une communication en tant qu'autre appelant conformément à la règle 23 des Procédures de travail. Le 16 novembre 2015, l'Argentine et le Panama ont chacun déposé une communication en tant qu'intimé.⁴³ Le 19 novembre 2015, l'Australie, le Brésil, les États-Unis, le Guatemala et l'Union européenne ont chacun déposé une communication en tant que participant tiers.⁴⁴ Le même jour, Singapour a notifié son intention de comparaître à l'audience en tant que participant tiers.⁴⁵ Ultérieurement, l'Arabie saoudite, la Chine, l'Équateur, le Honduras, l'Inde et Oman ont chacun notifié leur intention de comparaître à l'audience en tant que participants tiers.⁴⁶

1.9. Le 19 novembre 2015, juste avant l'expiration à 17 heures du délai fixé dans le plan de travail pour l'appel pour le dépôt des communications et des résumés analytiques des participants tiers, l'Australie a envoyé un courrier électronique à l'Organe d'appel ainsi qu'aux participants et aux participants tiers dans le présent appel dans lequel elle indiquait qu'elle avait omis d'inclure le résumé analytique de sa communication écrite en tant que participant tiers et qu'elle s'efforcerait d'envoyer ce résumé analytique le lendemain matin. Le 20 novembre 2015, l'Australie a déposé un résumé analytique de sa communication en tant que participant tiers. Le même jour, la section de l'Organe d'appel connaissant du présent appel a adressé une lettre à l'Australie l'informant que le résumé analytique n'avait pas été déposé conformément au plan de travail officiel. La section a invité l'Australie à déposer une demande écrite expliquant les raisons pour lesquelles le résumé analytique devrait néanmoins être inclus dans l'addendum⁴⁷ du rapport de l'Organe d'appel dans la présente procédure.

1.10. Le 24 novembre 2015, l'Australie a déposé une demande visant à ce que le résumé analytique de sa communication en tant que participant tiers soit inclus dans l'Addendum du rapport de l'Organe d'appel dans l'éventualité où la section considérerait qu'il n'y avait eu aucune iniquité à l'égard de l'un quelconque des participants dans le présent appel, et compte tenu de la brièveté et du champ limité de sa communication écrite, et qu'il avait été remédié à l'absence de résumé analytique dans les meilleurs délais. Le 25 novembre 2015, la section a invité les participants et les participants tiers à formuler par écrit des observations sur cette question. Le Brésil, les États-Unis et l'Union européenne ont chacun formulé des observations. L'Union européenne a noté que, bien que la règle 18 1) des Procédures de travail devrait, en principe, être strictement appliquée, la décision de la section devrait tenir compte des circonstances atténuantes particulières en l'espèce, y compris du fait que l'Australie avait informé l'Organe d'appel ainsi que tous les participants de cet oubli avant l'expiration du délai et de la nature du document. Le Brésil et les États-Unis considéraient qu'il n'y avait aucune raison pour que la section n'accède pas à la demande de l'Australie dans ces circonstances particulières, car, à leur avis, aucun participant

⁴¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.7.

⁴² WT/AB/WP/6, 16 août 2010.

⁴³ Conformément aux règles 22 et 23 4) des Procédures de travail.

⁴⁴ Conformément à la règle 24 1) des Procédures de travail.

⁴⁵ Conformément à la règle 24 2) des Procédures de travail.

⁴⁶ Le 21 janvier 2016, l'Arabie saoudite, la Chine, l'Inde et Oman ont chacun communiqué la liste de leur délégation à l'audience; le 22 janvier 2016, l'Équateur a communiqué la liste de sa délégation à l'audience; et le 25 janvier 2016, le Honduras a communiqué au Secrétariat de l'Organe d'appel ainsi qu'aux participants et participants tiers au présent différend la liste de sa délégation à l'audience. Aux fins du présent appel, nous avons interprété ces actions comme des notifications exprimant leur intention d'assister à l'audience en tant que participants tiers conformément à la règle 24 4) des Procédures de travail.

⁴⁷ Conformément à la communication de l'Organe d'appel du 11 mars 2015 reproduite dans le document WT/AB/23.

n'avait subi de préjudice du fait de la communication tardive par l'Australie du résumé analytique de sa communication écrite.

1.11. Nous notons que l'Organe d'appel a dit que le respect par tous les participants des délais établis en ce qui concerne le dépôt des communications était un élément important des garanties d'une procédure régulière et "une question qui touch[ait] à l'équité et au bon déroulement de la procédure", lesquels sont évoqués dans la règle 16 1) des Procédures de travail.⁴⁸ Ces considérations sont également valables s'agissant des résumés analytiques des communications écrites. Dans les circonstances particulières de l'espèce, nous avons accédé à la demande de l'Australie visant à ce que le résumé analytique de sa communication écrite en tant que participant tiers soit inclus dans l'addendum du présent rapport de l'Organe d'appel.

1.12. Dans une lettre datée du 22 décembre 2015, le Président de l'Organe d'appel a notifié au Président de l'ORD que l'Organe d'appel ne serait pas en mesure de distribuer son rapport dans le délai de 60 jours prévu à l'article 17:5 du Mémoire d'accord, ni dans le délai de 90 jours prévu dans la même disposition.⁴⁹ Le Président de l'Organe d'appel a expliqué que cela était dû à divers facteurs, y compris le nombre et la complexité des questions soulevées dans la présente procédure et les procédures concomitantes, la charge que cela représente pour les services de traduction du Secrétariat de l'OMC, le manque de personnel au Secrétariat de l'Organe d'appel, les congés intervenant entre-temps, ainsi que les problèmes de calendrier résultant de l'importante charge de travail, de chevauchements dans la composition des sections connaissant des appels simultanément en instance à l'Organe d'appel, et des contraintes liées au besoin de fonctionnaires hispanophones, qui sont peu nombreux au Secrétariat de l'Organe d'appel. Le 22 février 2016, le Président de l'Organe d'appel a informé le Président de l'ORD que le rapport de l'Organe d'appel dans la présente procédure serait distribué le 19 avril 2016 au plus tard.⁵⁰

1.13. L'audience dans le présent appel a eu lieu les 28 et 29 janvier 2016. Les participants et huit participants tiers (Australie, Brésil, Chine, États-Unis, Guatemala, Honduras, Oman et Union européenne) ont fait des déclarations liminaires et/ou finales. Les participants et les participants tiers ont répondu aux questions posées par les membres de la section connaissant de l'appel.

2 ARGUMENTS DES PARTICIPANTS

2.1. Les allégations et arguments des participants sont exposés dans les résumés analytiques de leurs communications écrites présentées à l'Organe d'appel.⁵¹ Les déclarations d'appel et d'autre appel, et les résumés analytiques des allégations et arguments des participants, figurent dans les annexes A et B de l'addendum du présent rapport, WT/DS453/AB/R/Add.1.

3 ARGUMENTS DES PARTICIPANTS TIERS

3.1. Les arguments des participants tiers ayant déposé une communication en tant que participant tiers sont exposés dans les résumés analytiques de leurs communications écrites qu'ils ont fournis à l'Organe d'appel⁵², et sont reproduits dans l'annexe C de l'addendum du présent rapport, WT/DS453/AB/R/Add.1.

4 QUESTIONS SOULEVÉES DANS LE PRÉSENT APPEL

4.1. Les questions soulevées dans le présent appel sont les suivantes, à savoir:

- a. en ce qui concerne l'article II:1 de l'AGCS, la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1 à 8 étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS et, en particulier:

⁴⁸ Voir le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Acier inoxydable (Mexique)*, paragraphe 164.

⁴⁹ WT/DS453/9.

⁵⁰ WT/DS453/10.

⁵¹ Conformément à la communication de l'Organe d'appel concernant les "Résumés analytiques des communications écrites dans les procédures d'appel" et les "Lignes directrices concernant les résumés analytiques des communications écrites dans les procédures d'appel". (WT/AB/23, 11 mars 2015)

⁵² Conformément à la communication de l'Organe d'appel concernant les "Résumés analytiques des communications écrites dans les procédures d'appel" et les "Lignes directrices concernant les résumés analytiques des communications écrites dans les procédures d'appel". (WT/AB/23, 11 mars 2015)

- i. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'expression "services similaires et fournisseurs de services similaires" (soulevée par l'Argentine);
 - ii. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son attribution de la charge de la preuve (soulevée par l'Argentine);
 - iii. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques (soulevée par l'Argentine);
 - iv. la question de savoir si le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" (soulevée par l'Argentine); et
 - v. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'expression "traitement non moins favorable" (soulevée par le Panama);
- b. en ce qui concerne l'article XVII de l'AGCS, la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 2, 3 et 4 n'étaient pas incompatibles avec l'article XVII:1 de l'AGCS et, en particulier:
- i. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en s'appuyant sur les constatations qu'il a formulées au titre de l'article II:1 dans son analyse concernant les "services similaires ... et fournisseurs de services similaires" au titre de l'article XVII:1 de l'AGCS (soulevée par l'Argentine);
 - ii. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques (soulevée par l'Argentine);
 - iii. la question de savoir si le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" au titre de l'article XVII:1 de l'AGCS; (soulevée par l'Argentine); et
 - iv. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'expression "traitement non moins favorable" (soulevée par le Panama);
- c. en ce qui concerne l'application par le Groupe spécial de l'article XIV c) de l'AGCS aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8:
- i. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en ne focalisant pas son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations selon lesquelles ces mesures étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS (soulevée par le Panama);
 - ii. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que ces mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine (soulevée par le Panama); et
 - iii. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que ces mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine (soulevée par le Panama); et
- d. la question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS en constatant que cette disposition couvrait tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a) de l'Annexe.

5 APERÇU DES MESURES EN CAUSE

5.1. Avant de passer aux questions de droit et d'interprétation du droit soulevées dans le présent appel, nous donnons un aperçu des huit mesures en cause en l'espèce. Devant le Groupe spécial, le Panama a contesté quatre mesures fiscales distinctes (mesures 1, 2, 3 et 4) et quatre mesures concernant, respectivement, l'accès au secteur des réassurances, l'accès au marché de capitaux argentin, l'enregistrement des succursales des sociétés étrangères et l'accès au marché des changes (mesures 5 à 8). Ces mesures sont toutes fondées sur la distinction entre pays "coopératifs" et pays "non coopératifs" qui est établie dans le Décret n° 589/2013.⁵³

5.2. Nous commençons par décrire la distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs qui sous-tend chacune des huit mesures contestées par le Panama. Nous décrivons ensuite les huit mesures spécifiques en cause sur la base des constatations de fait formulées par le Groupe spécial.⁵⁴ Enfin, nous examinons brièvement les instruments internationaux pertinents pour le moyen de défense de l'Argentine qui ont été élaborés par le Forum mondial et le GAFI. Pour plus de détails concernant la manière dont le Groupe spécial a compris ces mesures et leur contexte factuel, il convient de se reporter à son rapport.

5.1 Distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs

5.3. L'Argentine classe les pays comme étant soit "coopératifs" soit comme étant "non coopératifs" aux fins de la transparence fiscale. Le Décret n° 589/2013 de l'Argentine énonce les critères et le processus pour le classement des pays en tant que coopératifs ou non coopératifs.⁵⁵ Le Groupe spécial a décrit le Décret n° 589/2013 comme étant l'"élément unificateur" des huit mesures contestées par le Panama, car celles-ci concernent toutes les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs aux termes du Décret.⁵⁶ L'article premier du Décret énonce les prescriptions régissant l'attribution par l'Argentine du statut de pays "coopératif" à un pays, un dominion, une juridiction, un territoire, un État associé ou un régime fiscal spécial.⁵⁷ Pour obtenir le statut de pays coopératif en vertu de l'article premier du Décret, un pays, un dominion, une juridiction, un territoire, un État associé ou un régime fiscal spécial doit soit i) conclure avec l'Argentine un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ou une convention de double imposition au niveau international comportant une clause relative à un large échange de renseignements, sous réserve que cet échange soit effectif, soit ii) engager avec l'Argentine les négociations nécessaires pour la conclusion de cet accord et/ou cette convention.⁵⁸

5.4. L'article 2 du Décret n° 589/2013 habilite l'AFIP à établir la liste des pays considérés comme étant coopératifs aux fins de la transparence fiscale, et à tenir cette liste à jour, en application des dispositions du Décret.⁵⁹ L'Argentine a expliqué au Groupe spécial que cette liste était actualisée chaque année au début de l'exercice fiscal.⁶⁰

⁵³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.1 et 2.2.

⁵⁴ Nous croyons comprendre que les dispositions juridiques pertinentes de l'Argentine sous-tendant les mesures en cause sont toutes incluses dans le rapport du Groupe spécial; cependant, par souci de commodité pour le lecteur, nous reproduisons les extraits pertinents de ces dispositions juridiques dans l'appendice ci-joint.

⁵⁵ Le texte correspondant du Décret n° 589/2013 est reproduit dans l'appendice ci-joint.

⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.4.

⁵⁷ Dans le Décret n° 589/2013, la référence aux "pays à fiscalité faible ou nulle" figurant dans la Loi sur l'impôt sur les bénéfices et dans son règlement d'application est remplacée par "pays qui ne sont pas considérés comme étant "coopératifs aux fins de la transparence fiscale"". (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 14 relative au paragraphe 2.5 (faisant référence au Décret n° 589/2013 (pièces ARG-35 et PAN-3 présentées au Groupe spécial))) Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.5 et 7.15.

⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.182 (faisant référence au Décret n° 589/2013 (pièces ARG-35 et PAN-3 présentées au Groupe spécial)).

⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.6 (faisant référence au Décret n° 589/2013 (pièces ARG-35 et PAN-3 présentées au Groupe spécial)).

⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.6 (faisant référence à la réponse de l'Argentine aux questions n° 9 b), paragraphe 14, et n° 10 b) ii) du Groupe spécial; et à la déclaration liminaire de l'Argentine à la deuxième réunion du Groupe spécial, paragraphe 41). Le Groupe spécial a aussi constaté que la Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP, promulguée en vertu du pouvoir conféré par l'article 2 b) du Décret n° 589/2013, présentait de légères différences par rapport aux dispositions du Décret. (Résolution générale n° 3.576 du 27 décembre 2013 de l'Administration fédérale des recettes publiques (AFIP) (Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP) (pièces ARG-37 et PAN-3 présentées au Groupe spécial)) En particulier, le Groupe spécial a noté que la

5.5. Pendant de nombreuses années, le Panama a été classé comme étant un pays non coopératif. Après l'établissement du Groupe spécial, il a été inclus dans la liste des pays coopératifs⁶¹, bien qu'il n'ait pas mis en place de convention de double imposition ni d'accord d'échange de renseignements avec l'Argentine et bien qu'il ne soit pas en train de négocier une telle convention ou un tel accord avec l'Argentine.⁶² À la deuxième réunion de fond du Groupe spécial, l'Argentine a expliqué que l'AFIP réexaminait le maintien du statut de pays coopératif du Panama.⁶³ À la date de la remise du rapport du Groupe spécial aux parties, le Panama était inclus dans la liste des pays coopératifs publiée par l'AFIP.⁶⁴

5.2 Mesure 1: retenue sur les intérêts ou les rémunérations versés

5.6. La mesure 1 consiste en une présomption irréfutable selon laquelle les paiements effectués par les consommateurs argentins en faveur de bailleurs de fonds implantés dans des pays non coopératifs, en contrepartie de l'octroi de crédits ou de prêts, ou du placement de fonds en Argentine, représentent un bénéfice net de 100% aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.⁶⁵ Cette mesure, qui est appliquée en vertu de l'article 93 c) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices⁶⁶, concerne des situations dans lesquelles un fournisseur étranger, comme une banque ou un établissement financier, accorde des crédits ou des prêts ou place des fonds en Argentine par le biais d'une fourniture transfrontières.⁶⁷ Dans ces situations, le fournisseur étranger est un "non-résident" qui obtient des revenus sous la forme d'intérêts ou de rémunérations versés par les consommateurs argentins pour l'octroi de crédits ou de prêts ou le placement de fonds. Aux fins de l'article 93 c), le fournisseur étranger constitue un "bénéficiaire à l'étranger" dont les revenus, générés en Argentine, sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices en Argentine.⁶⁸ Lorsque le consommateur argentin verse des intérêts ou des rémunérations au fournisseur étranger en contrepartie des services rendus, les autorités fiscales argentines recouvrent l'impôt sur les bénéfices au moyen d'une retenue.⁶⁹

5.7. L'article 93 c) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices présume, sans qu'il soit possible d'apporter la preuve du contraire, un bénéfice net pour un bénéficiaire à l'étranger lorsque les intérêts ou les rémunérations sont versés à ce bénéficiaire pour des crédits, prêts ou placements de fonds de toute origine ou nature.⁷⁰ La disposition établit deux marges différentes de bénéfice

Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP classait les pays coopératifs en trois catégories (au lieu des deux catégories prévues dans le Décret n° 589/2013), à savoir: i) les pays coopératifs ayant conclu une convention de double imposition ou un accord d'échange de renseignements, assortis d'une évaluation positive du caractère effectif de l'échange de renseignements; ii) les pays coopératifs ayant conclu une convention de double imposition ou un accord d'échange de renseignements, mais pour lesquels il n'a pas été possible d'évaluer le caractère effectif de l'échange; et iii) les pays coopératifs avec lesquels le processus de négociation ou de ratification d'une convention de double imposition ou d'un accord d'échange de renseignements a été engagé. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.8 et note de bas de page 357 relative au paragraphe 7.182 (faisant référence à la Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP (pièces ARG-37 et PAN-3 présentées au Groupe spécial))) En outre, s'agissant de la catégorie iii), le Groupe spécial a noté que la Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP faisait référence au fait qu'un processus de négociation ou de ratification avait été "engagé", tandis que le Décret n° 589/2013 faisait uniquement référence à la négociation. (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 357 relative au paragraphe 7.182 (faisant référence à la Résolution n° 3.576/2013 de l'AFIP (pièces ARG-37 et PAN-3 présentées au Groupe spécial)))

⁶¹ Résumé analytique de la première communication écrite du Panama au Groupe spécial (Rapport du Groupe spécial, Annexe B-1), paragraphe 1.5.

⁶² Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 16 relative au paragraphe 2.6 et note de bas de page 469 relative au paragraphe 7.291 (citant l'une et l'autre la déclaration liminaire de l'Argentine à la deuxième réunion du Groupe spécial, paragraphes 42 et 43).

⁶³ Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 16 relative au paragraphe 2.6 et note de bas de page 469 relative au paragraphe 7.291 (citant l'une et l'autre la déclaration liminaire de l'Argentine à la deuxième réunion du Groupe spécial, paragraphes 42 et 43).

⁶⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.7; résumé analytique de la première communication écrite du Panama au Groupe spécial (Rapport du Groupe spécial, Annexe B-1), paragraphe 1.5.

⁶⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.13 et 7.237.

⁶⁶ Le texte correspondant de l'article 93 c) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices est reproduit dans l'appendice ci-joint.

⁶⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.237.

⁶⁸ Réponse de l'Argentine aux questions posées à l'audience; première communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 4.4.

⁶⁹ Réponse de l'Argentine aux questions posées à l'audience; première communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 4.5.

⁷⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.14.

net présumé en fonction de si le bailleur de fonds est implanté dans un pays coopératif ou dans un pays non coopératif.⁷¹ Pour les bailleurs de fonds implantés dans des pays coopératifs, tel que le prévoit l'article 93 c) 1) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, le bénéfice net est présumé être de 43%. Cependant, pour les bailleurs de fonds implantés dans des pays non coopératifs, tel que le prévoit l'article 93 c) 2) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, le bénéfice net est présumé être de 100%.⁷² L'Argentine applique un taux d'imposition de 35% dans les deux cas.⁷³ Cela implique que les intérêts ou les rémunérations versés par un emprunteur en Argentine à un bailleur de fonds à l'étranger est assujéti à un impôt de 15,05% si le bailleur de fonds est implanté dans un pays coopératif, et à un impôt de 35% s'il est implanté dans un pays non coopératif.⁷⁴

5.3 Mesure 2: présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine

5.8. La mesure 2 consiste en une présomption réfragable d'augmentation non justifiée de patrimoine applicable à toute entrée de fonds – en faveur de contribuables argentins – en provenance de pays non coopératifs dans le contexte de la détermination d'office de la matière imposable par l'AFIP aux fins de l'impôt sur les bénéfices.⁷⁵ Cette mesure est appliquée en vertu de la disposition non numérotée ajoutée après l'article 18 de la Loi sur les procédures fiscales.⁷⁶

5.9. En vertu de l'article 11 de la Loi sur les procédures fiscales, les contribuables argentins eux-mêmes détermineront généralement, au moyen de leurs déclarations sous serment, la matière assujétiée à l'impôt.⁷⁷ L'AFIP n'aura recours à la détermination d'office de la matière assujétiée à l'impôt, en vertu de l'article 16 de la Loi sur les procédures fiscales, que lorsque le contribuable argentin n'aura pas présenté de déclaration sous serment ou que la déclaration sous serment qui a été présentée est contestable.⁷⁸ L'AFIP peut faire sa détermination d'office directement, lorsque la matière imposable est connue, ou par estimation de la base d'imposition.⁷⁹ Lorsque l'AFIP fait une détermination d'office par estimation, elle peut appliquer la présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine indiquée à l'article 18 f) de la Loi sur les procédures fiscales.⁸⁰

5.10. Cependant, pour toute entrée de fonds en provenance de pays non coopératifs, la mesure 2 dispose que *automatiquement* l'AFIP déterminera d'office la matière imposable en appliquant la présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine à cette entrée de fonds.⁸¹ La présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine s'applique aux fonds en provenance de pays non coopératifs "quels que soient leur nature, leur objet ou le type d'opération concerné".⁸² En vertu de l'article 18 de la Loi sur les procédures fiscales, le montant de ces augmentations non justifiées de patrimoine présumées, majorées de 10%, à titre de "revenu cédé ou consommé en frais non déductibles" représente des bénéfices nets de l'exercice au cours duquel ils sont produits, aux fins de la détermination de l'impôt sur les bénéfices.⁸³ Par conséquent, la qualification d'une entrée de fonds comme augmentation non justifiée de patrimoine entraîne automatiquement une

⁷¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.14 et 7.690.

⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.14 et 7.690. Le Groupe spécial a constaté que la présomption d'un bénéfice net de 100% s'appliquait uniquement lorsque l'emprunteur ou le bénéficiaire des fonds était une entité visée à l'article 49 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, une personne physique ou une succession indivise; cependant, elle ne s'appliquait pas lorsqu'il s'agissait d'un établissement financier régi par la Loi n° 21.526. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.15)

⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.14, 7.238 et 7.690.

⁷⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.690. L'impôt de 15,05% sur les intérêts ou les rémunérations versés à un bailleur de fonds dans un pays coopératif est calculé en multipliant le bénéfice net présumé de 43% par le taux d'imposition de 35%. D'une manière analogue, l'impôt de 35% sur les intérêts ou les rémunérations versés à un bailleur de fonds dans un pays non coopératif est calculé en multipliant le bénéfice net présumé de 100% par le taux d'imposition de 35%.

⁷⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.17, 7.240 et 7.517.

⁷⁶ Le texte correspondant de la disposition non numérotée ajoutée après l'article 18 de la Loi sur les procédures fiscales est reproduit dans l'appendice ci-joint.

⁷⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.43 et note de bas de page 61 y relative.

⁷⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.43, 7.243 et 7.496.

⁷⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.43.

⁸⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.43 et 7.241.

⁸¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.243.

⁸² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.17 (citant la Loi sur les procédures fiscales (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial)).

⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.17 (citant la Loi sur les procédures fiscales (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial)), note de bas de page 63 relative au paragraphe 2.43 et paragraphe 7.297.

augmentation de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.⁸⁴ La présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine peut être réfutée si le contribuable prouve de manière concluante que les fonds résultaient d'activités menées effectivement par le contribuable, ou par des tiers, dans les pays non coopératifs.⁸⁵

5.4 Mesure 3: évaluation des transactions fondée sur des prix de cession interne

5.11. La mesure 3 consiste en l'obligation d'appliquer des méthodes d'évaluation fondées sur des prix de cession interne aux transactions entre les contribuables argentins et des personnes des pays non coopératifs aux fins de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des contribuables argentins.⁸⁶ Cette mesure est appliquée en vertu du paragraphe 5 de l'article 8 et du paragraphe 2 de l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices.⁸⁷

5.12. L'article 14 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices établit la règle selon laquelle les transactions entre un contribuable argentin et un partenaire non lié dans un pays coopératif seront réputées conclues entre des parties indépendantes "lorsque les services fournis et les conditions [étaient] conformes aux pratiques normales du marché entre sociétés indépendantes".⁸⁸ L'évaluation de la transaction se fera sur la base de la valeur convenue entre les parties, sauf s'il existe un lien entre elles, auquel cas le système des prix de cession interne s'applique.⁸⁹ Cette règle générale s'applique à la fois aux transactions avec des personnes de pays coopératifs et aux transactions avec des personnes argentines.⁹⁰

5.13. Cependant, s'agissant des transactions entre les contribuables argentins et des personnes domiciliées, constituées ou implantées dans un pays non coopératif, la mesure 3 dispose que ces transactions ne seront pas réputées conformes aux pratiques ou aux prix du marché normaux entre parties indépendantes. En fait, l'évaluation des transactions se fera conformément au système des prix de cession interne comme si les transactions avaient été effectuées entre des parties liées, qu'il existe ou non en réalité un lien entre elles.⁹¹

5.5 Mesure 4: règle relative à l'imputation des frais

5.14. La mesure 4 concerne l'imputation des frais afférents aux transactions conclues entre les contribuables argentins et des personnes des pays non coopératifs.⁹² Cette mesure est appliquée en vertu du dernier paragraphe de l'article 18 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices.⁹³

5.15. Un contribuable argentin peut, en vertu de l'article 80 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, déduire des frais de différents types en vue de déterminer les bénéfices nets.⁹⁴ En principe, tant les frais que les bénéfices seront imputés sur l'exercice financier durant lequel ils sont échus (règle

⁸⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.297.

⁸⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.18, 7.240, 7.297 et 7.517.

⁸⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.19 et 2.20.

⁸⁷ Le texte correspondant du paragraphe 5 de l'article 8 et du paragraphe 2 de l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices est reproduit dans l'appendice ci-joint.

⁸⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.245; réponse de l'Argentine aux questions posées à l'audience. Le paragraphe 3 de l'article 14 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices dispose ce qui suit:

Les transactions entre un établissement permanent, visé à l'article 69 b) –, ou une société ou une fiducie relevant des alinéas a) et b) et de l'alinéa ajouté après l'alinéa d) de l'article 49 –, respectivement, avec des personnes ou entités liées constituées, domiciliées ou implantées à l'étranger seront réputées, à toutes fins utiles, réalisées entre des parties indépendantes lorsque les services fournis et les conditions sont conformes aux pratiques normales du marché entre sociétés indépendantes, sauf dans les cas prévus à l'article 88 m). Lorsque les services fournis et conditions en question ne sont pas conformes aux pratiques du marché entre sociétés indépendantes, ils seront rendus conformes aux dispositions de l'article 15.

(Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 64 relative au paragraphe 2.45 (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)))

⁸⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.306 et 7.497.

⁹⁰ Réponse de l'Argentine aux questions posées à l'audience.

⁹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.19, 2.20, 7.246 et 7.306.

⁹² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.21 et 2.22.

⁹³ Le texte correspondant de l'article 18 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices est reproduit dans l'appendice ci-joint.

⁹⁴ Réponse de l'Argentine aux questions posées à l'audience.

du montant exigible).⁹⁵ Cependant, en vertu de la mesure 4, les frais engagés pour des transactions conclues entre un contribuable argentin et une personne d'un pays non coopératif doivent être imputés sur l'exercice financier au cours duquel le paiement au titre de la transaction a eu lieu (règle du montant perçu).⁹⁶ Ces frais ne seront pas nécessairement imputés sur le même exercice financier que celui correspondant à la période d'exigibilité de l'obligation qui donne lieu au paiement.⁹⁷

5.16. Bien que les frais engagés puissent être déduits de la base d'imposition du contribuable tant en vertu de la règle du montant exigible que de la règle du montant perçu, ces règles diffèrent en ce qui concerne le moment auquel ces frais pourront être imputés et déduits, c'est-à-dire le moment auquel les frais auront été échus (règle du montant exigible), d'une part, ou le moment auquel le paiement aura eu lieu (règle du montant perçu), d'autre part.⁹⁸

5.6 Mesure 5: prescriptions relatives aux services de réassurance

5.17. La mesure 5 consiste en certaines prescriptions que les fournisseurs de services des pays non coopératifs doivent respecter pour avoir accès au marché argentin des services de réassurance. Cette mesure est appliquée en vertu des points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN, et elle a été modifiée à plusieurs reprises.⁹⁹

5.18. La Résolution n° 35.615/2011 de la SSN a imposé une interdiction visant la fourniture de services de réassurance par les succursales de sociétés de pays non coopératifs (point 18 de l'annexe I de la Résolution) et par les entités de réassurance qui fournissent leurs services depuis leur pays d'origine lorsque celui-ci fait partie des pays non coopératifs (point 20 f) de l'annexe I de la Résolution). Le point 19 de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN dispose toutefois que la Direction générale des assurances pourra autoriser la souscription de contrats de réassurance auprès d'entités de réassurance étrangères qui exercent leurs activités depuis leur siège, lorsque les opérations de réassurance ne peuvent pas être couvertes sur le marché national de la réassurance en raison de l'ampleur ou des caractéristiques des risques cédés.¹⁰⁰

5.19. Par la suite, le 25 mars 2014, l'Argentine a publié la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN, en vertu de laquelle le texte des points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN a été remplacé. Le nouveau texte des points 18 et 20 f) supprime l'interdiction visant la fourniture de services de réassurance par le biais du commerce transfrontières et de la présence commerciale par des entités de pays non coopératifs.¹⁰¹ Le nouveau texte prévoit la possibilité de fournir ces services à condition que les sociétés mères des succursales de sociétés de pays non coopératifs, et les entités de réassurance qui fournissent leurs services directement depuis des pays non coopératifs, satisfassent à certaines prescriptions.¹⁰²

5.20. Après avoir été modifiés le 25 mars 2014, les points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN disposent que les fournisseurs de services de réassurance étrangers pourront être autorisés à offrir des opérations de réassurance depuis leur pays d'origine (point 20 f)) ou par l'intermédiaire de succursales en Argentine (point 18) à condition de satisfaire aux prescriptions suivantes: i) attester qu'ils sont constitués et enregistrés dans un pays coopératif

⁹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.48. La partie pertinente de l'article 18 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices dispose ce qui suit:

... les bénéfices indiqués à l'article 49 seront réputés être de l'année fiscale qui marque la fin de l'exercice annuel durant lequel ils sont échus. ... Les dispositions précédentes concernant l'imputation des bénéfices s'appliqueront corrélativement pour l'imputation des frais sauf disposition contraire.

(Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 66 relative au paragraphe 2.48 (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)))

⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.22, 7.250 et 7.311.

⁹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.250.

⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.314 (faisant référence à la première communication écrite de l'Argentine au Groupe spécial, annexe explicative n° 1, paragraphe 127) et paragraphe 7.699 (faisant référence à la première communication écrite de l'Argentine au Groupe spécial, paragraphe 301).

⁹⁹ Le texte correspondant des points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN, tels qu'ils ont été modifiés, est reproduit dans l'appendice ci-joint.

¹⁰⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.26 et 2.27.

¹⁰¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.30 et 7.32.

¹⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.32.

(dans le cas de succursales, cette attestation concerne leur société mère)¹⁰³; et ii) attester qu'ils sont constitués et enregistrés dans des pays qui coopèrent dans le cadre de la lutte mondiale contre les délits de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme selon les critères définis par le GAFI (dans le cas de succursales, cette attestation concerne leur société mère).¹⁰⁴

5.21. S'agissant de la première prescription énoncée plus haut, si un fournisseur étranger de services de réassurance opérant au moyen du mode de fourniture 1 ou 3 n'atteste pas qu'il est constitué et enregistré dans un pays coopératif, les points 18 et 20 f), tels qu'ils ont été modifiés, disposent que ce fournisseur doit attester qu'il est soumis à la supervision et au contrôle d'un organisme i) qui remplit des fonctions similaires à celles de la Direction générale des assurances et ii) avec lequel un mémorandum d'accord de coopération et d'échange de renseignements a été signé.¹⁰⁵ S'agissant de la deuxième prescription énoncée au paragraphe 5.20 plus haut, si un fournisseur étranger de services de réassurance en mode 1 ou 3 n'atteste pas qu'il est constitué et enregistré dans un pays coopérant dans le cadre de la lutte mondiale contre les délits de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme selon les critères définis par le GAFI, les points 18 et 20 f), tels qu'ils ont été modifiés, disposent que la demande d'agrément du fournisseur de services sera dûment évaluée avec une vigilance accrue, proportionnelle aux risques, les contre-mesures indiquées dans la Recommandation 19 du GAFI et sa note interprétative pouvant s'appliquer.¹⁰⁶

5.7 Mesure 6: prescriptions relatives à l'accès au marché de capitaux argentin

5.22. La mesure 6 impose des prescriptions que les intermédiaires boursiers¹⁰⁷ doivent respecter pour pouvoir traiter des transactions ordonnées par des personnes de pays non coopératifs.¹⁰⁸ La mesure est appliquée en vertu de l'article 5 de la section III du titre XI ("Prévention du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme") des règles de la Commission nationale des valeurs.¹⁰⁹ En vertu de cette disposition, deux prescriptions doivent être respectées pour qu'un intermédiaire boursier en Argentine puisse engager dans le cadre de l'offre publique de valeurs négociables, contrats ou instruments à terme ou options, ou autres instruments financiers si ces opérations sont effectuées ou ordonnées par des personnes constituées, domiciliées ou résidant dans des pays non coopératifs. Premièrement, les personnes constituées, domiciliées ou résidant dans des pays non coopératifs qui donnent ordre à l'intermédiaire boursier doivent avoir la qualité d'intermédiaires enregistrés auprès d'une entité supervisée et contrôlée par un organisme remplissant des fonctions similaires à celles de la Commission nationale des valeurs. Deuxièmement, cet organisme doit avoir signé un mémorandum d'accord de coopération et d'échange de renseignements avec la Commission nationale des valeurs.¹¹⁰ Les intermédiaires boursiers argentins ne sont pas soumis à ces prescriptions pour ce qui est de traiter des transactions effectuées ou ordonnées par des personnes des pays coopératifs.¹¹¹

¹⁰³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.32 et 7.322.

¹⁰⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.32 et 7.322.

¹⁰⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.33, 7.254 et 7.323.

¹⁰⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.323. La Recommandation 19 concerne les "[p]ays présentant un risque plus élevé" et indique notamment que :

[I]es institutions financières devraient être obligées d'appliquer des mesures de vigilance renforcées aux relations d'affaires et opérations avec les personnes, physiques ou morales, ainsi qu'avec les institutions financières, des pays pour lesquels le GAFI appelle à le faire. Le type de mesures de vigilance renforcées appliquées devrait être efficace et proportionnel aux risques.

(Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 885 relative au paragraphe 7.724 (citant Groupe d'action financière internationale (GAFI), Recommandations, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération (février 2012) (pièce ARG-25 présentée au Groupe spécial), page 20))

¹⁰⁷ Les "intermédiaires boursiers" s'entendent des personnes mentionnées à l'article premier des règles de la Commission nationale des valeurs, qui incluent "les agents de négociation, les agents de liquidation et de compensation, les agents de distribution et de placement et les agents administrant des instruments d'investissement collectif". (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 53 relative au paragraphe 2.35 (faisant référence aux règles de la Commission nationale des valeurs) (pièces ARG-50 et PAN-58 présentées au Groupe spécial))

¹⁰⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.35.

¹⁰⁹ Le texte correspondant de l'article 5 de la section III du titre XI des règles de la Commission nationale des valeurs est reproduit dans l'appendice ci-joint.

¹¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.36 et 7.257.

¹¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.257.

5.8 Mesure 7: prescriptions concernant l'enregistrement des succursales

5.23. La mesure 7 prévoit certaines prescriptions auxquelles les sociétés de pays non coopératifs doivent se conformer pour inscrire des succursales au Registre public du commerce de la Ville autonome de Buenos Aires.¹¹² Cette mesure ne s'applique pas pour l'enregistrement des succursales de sociétés des pays coopératifs.¹¹³ La mesure 7 est appliquée en vertu de l'article 192 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger.¹¹⁴

5.24. L'article 192 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger prévoit que, pour satisfaire aux prescriptions énoncées à l'article 118¹¹⁵ et aux alinéas 3 b) et 3 c) de l'article 188¹¹⁶, les succursales des sociétés constituées, enregistrées ou dotées de la personnalité morale dans des pays non coopératifs devront certifier "que la société exerce effectivement des activités commerciales importantes sur le plan économique là où elle est constituée, enregistrée ou dotée de la personnalité morale et/ou dans des pays tiers".¹¹⁷ Cette disposition prévoit en outre que l'Inspection générale de la justice pourra demander aux sociétés de pays non coopératifs des documents additionnels et qu'elle pourra demander séparément des renseignements pour la certification des données concernant les associés des sociétés. L'Inspection générale de la justice évaluera "selon un critère restrictif" le respect des prescriptions énoncées à l'article 188 pour l'enregistrement d'une succursale d'une société d'un pays non coopératif.¹¹⁸

5.9 Mesure 8: prescription relative à l'autorisation de change

5.25. La mesure 8 exige l'accord préalable de la Banque centrale de l'Argentine pour avoir accès au marché des changes unique et libre afin d'acheter des devises pour le rapatriement des

¹¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.37.

¹¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.266.

¹¹⁴ Le texte correspondant de l'article 192 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger est reproduit dans l'appendice ci-joint.

¹¹⁵ Les prescriptions relatives à l'enregistrement des succursales de toutes les sociétés constituées à l'étranger (dans les pays coopératifs et les pays non coopératifs) sont énoncées à l'article 118 de la Loi sur les sociétés commerciales. Ces prescriptions sont les suivantes: i) attester l'existence de la société conformément aux lois de son pays; ii) établir un domicile en Argentine, en accomplissant les formalités de publication et d'inscription requises par cette loi pour les sociétés qui se constituent en Argentine; et iii) justifier la décision de créer cette représentation et désigner la personne qui en aura la charge. En ce qui concerne les succursales, il faut déterminer le capital qui leur est attribué, selon qu'il convient au regard des lois spéciales. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.50 et note de bas de page 69 y relative (faisant référence à la Loi n° 19.550 du 3 avril 1972 sur les sociétés commerciales (Loi sur les sociétés commerciales) (pièces ARG-43 et PAN-34 présentées au Groupe spécial)))

¹¹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.265. Les alinéas 3 b) et 3 c) de l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger disposent ce qui suit:

Aux fins de l'inscription prévue au troisième paragraphe de l'article 118 de [la Loi sur les sociétés commerciales], les éléments suivants doivent être présentés:

...

3. La documentation provenant de l'étranger signée par un responsable de la société, dont le pouvoir de représentation, justifié devant notaire ou officier public, doit y être énoncé, certifiant: ...

...

b) que la société a hors de la République une ou plusieurs agences, succursales ou représentations en activité et/ou des actifs (fixes) non courants ou des droits d'exploitation sur des biens appartenant à des tiers ayant ce caractère et/ou des participations dans d'autres sociétés non cotées, et/ou qu'elle réalise de manière courante des opérations d'investissement en bourse ou sur les marchés de valeurs qui sont prévues dans ses objectifs;

c) l'identification des personnes qui étaient des associés au moment où il a été décidé de demander l'inscription, indiquant au moins pour chacun d'eux les noms et prénoms ou la dénomination, le domicile ou siège social, le numéro de pièce d'identité ou de passeport ou les données concernant l'enregistrement, l'autorisation ou la constitution et le nombre de participations et de droits de vote ainsi que le pourcentage du capital social. La présentation de cette documentation n'est pas nécessaire si l'identification des associés aux fins indiquées ressort de la pièce exigée à l'alinéa a) du paragraphe 2 et si elle est assortie de la déclaration relative à leurs moyens de subsistance établie par le responsable de la société mentionné dans le texte introductif du présent paragraphe.

(Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 57 relative au paragraphe 2.37 (citant la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger (pièces ARG-33 et PAN-62 présentées au Groupe spécial)))

¹¹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.38 et 7.701.

¹¹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.38 et 7.701.

investissements directs et des investissements de portefeuille lorsque le bénéficiaire à l'étranger est une personne physique ou morale qui réside ou qui est constituée ou domiciliée dans un pays non coopératif.¹¹⁹ Cette mesure est appliquée en vertu du point I de la Communication "A" 4940 de la Banque centrale de l'Argentine.¹²⁰

5.26. Dans les cas où une personne physique ou morale qui réside ou est constituée ou domiciliée dans un pays non coopératif souhaite rapatrier des investissements directs visés au point 1.13 de la Communication "A" 4662¹²¹, elle doit obtenir l'accord préalable de la Banque centrale de l'Argentine, indépendamment du fait qu'elle respecte les prescriptions établies à cette fin dans la législation argentine. Il n'en est pas ainsi pour le rapatriement d'investissements directs par des personnes physiques ou morales qui résident ou sont constituées ou domiciliées dans un pays coopératif, qui, en principe, n'ont pas besoin d'obtenir l'accord préalable de la Banque centrale de l'Argentine tant qu'elles respectent les prescriptions énoncées dans la loi argentine.¹²²

5.10 Mesures contestées par le Panama

5.27. Le tableau ci-après présente les huit mesures spécifiques en cause en l'espèce ainsi que les allégations formulées en appel par les parties en ce qui concerne chaque mesure.

Mesure	Désignation	Allégations et moyens de défense en appel
1	Retenue sur les intérêts ou les rémunérations versés	- Article II:1 de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS
2	Présomption d'augmentation non justifiée de patrimoine	- Article II:1 de l'AGCS - Article XVII de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS
3	Évaluation des transactions fondée sur des prix de cession interne	- Article II:1 de l'AGCS - Article XVII de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS
4	Règle relative à l'imputation des frais	- Article II:1 de l'AGCS - Article XVII de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS
5	Prescriptions relatives aux services de réassurance	- Article II:1 de l'AGCS - Paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS
6	Prescriptions relatives à l'accès au marché de capitaux argentin	- Article II:1 de l'AGCS - Paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS
7	Prescriptions concernant l'enregistrement des succursales	- Article II:1 de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS
8	Prescription relative à l'autorisation de change	- Article II:1 de l'AGCS - Article XIV c) de l'AGCS

5.11 Instruments internationaux pertinents pour le moyen de défense de l'Argentine

5.28. Dans le cas où le Groupe spécial constaterait que les mesures en cause étaient incompatibles avec les dispositions de l'AGCS citées par le Panama, l'Argentine a invoqué l'article XIV c) de cet accord ainsi que le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS pour justifier ces mesures.¹²³ Elle a invoqué l'exception prévue à l'article XIV c) de l'AGCS

¹¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.39, 2.40 et 7.270. Voir aussi le paragraphe 7.723.

¹²⁰ Le texte correspondant du point I de la Communication "A" 4940 de la Banque centrale de l'Argentine est reproduit dans l'appendice ci-joint.

¹²¹ Le point 1.13 de la communication susmentionnée dispose que le rapatriement des investissements directs pouvait avoir lieu dans les circonstances suivantes: i) la cession de l'investissement direct; ii) la liquidation définitive de l'investissement direct; iii) la réduction de capital décidée par la société locale; et iv) la restitution d'apports irrévocables par la société locale. (Rapport du Groupe spécial, note de bas de page 78 relative au paragraphe 2.52 (faisant référence à la Communication "A" 4662 du 11 mai 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine (pièces ARG-69 et PAN-67 présentées au Groupe spécial), modifiée par la Communication "A" 4692 du 31 juillet 2007 de la Banque centrale de la République d'Argentine (pièces ARG-70 et PAN-68 présentées au Groupe spécial)))

¹²² Le Groupe spécial a expliqué qu'il y avait d'autres prescriptions auxquelles devaient satisfaire les entités habilitées à effectuer des opérations de change avant de traiter des transactions qui sont exemptées de l'accord préalable. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.270.)

¹²³ Devant le Groupe spécial, le Panama a allégué que: i) les mesures 1 à 8 étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS; ii) les mesures 2 à 4 étaient aussi incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS; et que

pour justifier les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8¹²⁴, en soutenant que ces mesures étaient "nécessaires pour assurer le respect" de ses lois ou réglementations fiscales au sens de l'article XIV c), y compris la "prévention des pratiques de nature à induire en erreur et frauduleuses" au titre de l'alinéa i), communément associées aux transactions avec des pays non coopératifs.¹²⁵ En particulier, l'Argentine a indiqué devant le Groupe spécial que ses mesures avaient été prises pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables, telles que la fraude fiscale, l'évasion fiscale, les actes frauduleux, le recel et le blanchiment d'actifs d'origine délictueuse, et le financement du terrorisme.¹²⁶ L'Argentine a invoqué le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS pour justifier les mesures 5 et 6¹²⁷, soutenant que ces mesures avaient été prises pour des raisons prudentielles, y compris la protection des consommateurs de services financiers et des investisseurs contre les distorsions, manipulations et situations d'abus résultant d'un manque d'échange de renseignements efficace, ainsi que la préservation de l'intégrité et du bon fonctionnement du système financier et du marché des capitaux argentins.¹²⁸

5.29. L'Argentine soutient qu'elle a suivi les recommandations du Forum mondial de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour l'établissement d'un cadre réglementaire global destiné à faire face aux risques que présente la concurrence fiscale dommageable pour l'intégrité et la stabilité de son régime fiscal.¹²⁹ Elle soutient aussi qu'elle a adopté certaines mesures en application des dispositions établies par le GAFI.¹³⁰ Dans le contexte de l'article XIV c) de l'AGCS, l'Argentine a expliqué au Groupe spécial que, tandis que les mesures en cause visaient à assurer le respect de ses lois ou réglementations, elles étaient également conformes aux instruments internationaux du Forum mondial et du GAFI.¹³¹ Le Groupe spécial fournit des renseignements plus détaillés sur le Forum mondial et le GAFI dans les sections 2.4.3 et 2.4.4 de son rapport.¹³²

iii) la mesure 5 était aussi incompatible avec l'article XVI:1 et XVI:2 a) de l'AGCS. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 3.1) Devant le Groupe spécial, l'Argentine a aussi invoqué l'article XIV d) de l'AGCS à titre subsidiaire outre son moyen de défense principal présenté en vertu de l'article XIV c) en ce qui concerne les allégations formulées par le Panama au titre l'article XVII concernant les mesures 2, 3 et 4. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.779) Le Groupe spécial a appliqué le principe d'économie jurisprudentielle en ce qui concerne le moyen de défense de l'Argentine au titre de l'article XIV d). (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.780)

¹²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.526.

¹²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.527.

¹²⁶ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.534 et 7.535.

¹²⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.781.

¹²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.893 et 7.921.

¹²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.527.

¹³⁰ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.23 à 2.34, 7.534, 7.935 et 7.936.

¹³¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.597.

¹³² Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.55 à 2.62.

6 ANALYSE DE L'ORGANE D'APPEL

6.1 Article II:1 et article XVII de l'AGCS – "Similarité"

6.1. L'Argentine fait appel des constatations du Groupe spécial selon lesquelles les services et fournisseurs de services en cause sont "similaires" aussi bien dans le cadre de l'article II:1 que de l'article XVII de l'AGCS. En ce qui concerne l'article II:1, l'Argentine nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services situés dans les pays coopératifs¹³³, et, par conséquent, d'infirmer la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 1 à 8 sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS.¹³⁴ Pour ce qui est de l'article XVII, l'Argentine nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services d'origine argentine¹³⁵, et, par conséquent, de modifier le fondement juridique de la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.¹³⁶

6.1.1 Constatations du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS

6.2. Devant le Groupe spécial, le Panama a allégué que les huit mesures en cause étaient toutes incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS. Il a fait valoir que les mesures prévoyaient une distinction fondée exclusivement sur l'origine du fournisseur de services, et que, par conséquent, il n'était pas nécessaire de démontrer au cas par cas que les services et/ou fournisseurs de services étaient "similaires" et que la "similarité" pouvait être présumée.¹³⁷ Le Groupe spécial a commencé son analyse de la question de savoir si les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs étaient "similaires" en examinant l'interprétation par des groupes spéciaux antérieurs de l'expression "services similaires et fournisseurs de services similaires" figurant aux articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS. En particulier, il a fait référence à la déclaration suivante du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*:

Lorsque l'origine est le seul facteur sur lequel une mesure fonde une différence de traitement entre les fournisseurs de services nationaux et les fournisseurs de services étrangers, il est satisfait à la prescription relative aux "fournisseurs de services similaires", dès lors qu'il y aura, ou qu'il peut y avoir, des fournisseurs nationaux et étrangers qui, au regard de la mesure, sont semblables sur tous les points importants excepté l'origine.¹³⁸

6.3. Le Groupe spécial a relevé par ailleurs une autre déclaration du même groupe spécial selon laquelle:

... [dans les cas où] où une différence de traitement ne serait pas liée exclusivement à l'origine des fournisseurs de services mais à d'autres facteurs, il faudrait probablement procéder à une analyse plus détaillée pour déterminer si les fournisseurs de services, d'un groupe ou d'un autre, sont, ou non, "similaires".¹³⁹

6.4. Le Groupe spécial a expliqué ensuite que le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* avait examiné une mesure accordant un traitement différencié qui n'était pas lié

¹³³ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 131 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.185 et 7.186).

¹³⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 131 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.365, 7.367 et 8.2.b).

¹³⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 131 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.488 et 7.489).

¹³⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 131 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.523 à 7.525 et 8.2.c).

¹³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.153.

¹³⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.156 (citant le rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.975, qui fait référence aux rapports des groupes spéciaux *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphes 6.164 à 6.167; et *Argentine – Peaux et cuirs*, paragraphes 11.168 et 11.169).

¹³⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.158 (citant le rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.975). (pas d'italique dans l'original)

exclusivement à l'origine des fournisseurs de services, et que le Groupe spécial chargé de ce différend avait conclu, dans le contexte de l'article XVII de l'AGCS, que "les services similaires [étaient] des services qui [étaient] dans un rapport de concurrence les uns avec les autres".¹⁴⁰ Le Groupe spécial a expliqué en outre qu'il ne voyait rien qui empêchait de recourir, dans son analyse au titre de l'article II de l'AGCS, à la même interprétation de la "similarité" que celle utilisée par le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* dans le cadre de l'article XVII, parce que "l'analyse de la similarité dans le cadre de l'article II de l'AGCS ne diff[érait] pas de l'analyse de la similarité dans le cadre de l'article XVII de l'AGCS en ce sens qu'elle requ[érait] une approche fondée sur le rapport de concurrence".¹⁴¹

6.5. Le Groupe spécial a expliqué qu'il prendrait comme point de départ le rapport de concurrence entre, d'une part, les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs et, d'autre part, les services et fournisseurs de services des pays coopératifs. Il a noté que la distinction entre les pays non coopératifs et les pays coopératifs était reproduite dans chacune des huit mesures en cause en vertu des dispositions du Décret n° 589/2013.¹⁴² Le Groupe spécial a indiqué ensuite que les parties étaient en désaccord sur la question de savoir si la présomption de similarité fondée sur l'origine qui avait été appliquée par des groupes spéciaux dans le cadre du GATT de 1994 pouvait également être appliquée dans le cadre de l'AGCS. Il a estimé que, pour appliquer cette présomption dans le cadre de l'AGCS, il devrait d'abord examiner "si la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs [était] due à l'origine".¹⁴³ S'il concluait que cette différence "n'[était] pas due exclusivement à l'origine", il poursuivrait son analyse en examinant "s'il exist[ait] par ailleurs un "autre facteur" ou "d'autres facteurs" liés à la différence de traitement entre les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs et les services et fournisseurs de services des pays coopératifs".¹⁴⁴ Le Groupe spécial a fait le raisonnement suivant:

[L]e simple fait d'accorder un traitement différencié en vertu de l'appartenance ou non à une liste de pays est fortement lié à l'origine. Cela implique que tout fournisseur de services situé au Panama – ou dans tout autre pays que les autorités argentines considèrent comme étant un pays coopératif – est soumis au même traitement du fait d'être situé dans ce pays. Nous considérons par conséquent que la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, est due à l'origine. Toutefois, même si le critère de l'origine est utilisé sous forme de liste de pays coopératifs, ce n'est pas l'origine en soi qui fait que certains pays figurent sur la liste et d'autres pas, mais le cadre réglementaire étroitement lié à cette origine. On peut donc se demander si la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, qui est inhérente aux huit mesures en cause, est *exclusivement* fondée sur l'origine, comme le Panama le soutient, ou s'il existe également un "autre facteur" quelconque qui expliquerait la différence de traitement, comme nous l'examinerons plus loin.¹⁴⁵

6.6. Le Groupe spécial a indiqué que, compte tenu des doutes quant à l'existence d'"autres facteurs", il examinerait s'il existait d'autres facteurs pertinents pour l'analyse de la similarité des services et fournisseurs de services en l'espèce.¹⁴⁶ En particulier, il a considéré la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers comme un "autre facteur" en l'espèce et a entrepris d'évaluer si cela avait une incidence sur le rapport de concurrence des services et fournisseurs de services pertinents.¹⁴⁷ Le Groupe spécial a estimé en outre qu'il incombait à l'Argentine de prouver que cet "autre facteur" affectait le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services, par exemple, en démontrant l'effet de ce facteur sur les caractéristiques du service et les préférences des consommateurs.¹⁴⁸

¹⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.159 (citant le rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphe 7.700).

¹⁴¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.161.

¹⁴² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.163.

¹⁴³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.165.

¹⁴⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.165.

¹⁴⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.166. (*italique dans l'original*)

¹⁴⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.168.

¹⁴⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.173.

¹⁴⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.179.

6.7. Ensuite, le Groupe spécial a évalué comment la différenciation entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs avait été mise en œuvre dans la pratique, et a noté que la liste des pays coopératifs publiée par l'AFIP "inclu[ait] des pays qui n'[avaient] pas conclu de convention de double imposition ni d'accord d'échange de renseignements et avec lesquels il n'y a[vait] pas d'échange de renseignements fiscaux, ainsi que des pays qui [avaient] effectivement conclu ces conventions ou accords et qui échange[aient] donc des renseignements fiscaux".¹⁴⁹ Le Groupe spécial a constaté que "[c]ette situation factuelle compliqu[ait] beaucoup" la comparaison qu'il devait effectuer dans le cadre d'un examen de la "similarité", et a conclu qu'il était impossible d'effectuer une comparaison des services et fournisseurs de services pertinents qui permettrait d'évaluer l'"autre facteur" pertinent.¹⁵⁰ Il a indiqué ensuite:

En conséquence, ayant conclu que la différence de traitement entre les pays coopératifs et non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, était due à l'origine, nous considérons que le Panama a établi que les services et les fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs étaient similaires en raison de l'origine.¹⁵¹

6.8. Sur cette base, le Groupe spécial a constaté que, aux fins des allégations du Panama au titre de l'article II:1 de l'AGCS, les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.¹⁵²

6.1.2 Constatations du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS

6.9. En ce qui concerne l'article XVII de l'AGCS, le Panama a allégué que les mesures 2, 3 et 4 étaient incompatibles avec l'article XVII parce qu'elles accordaient aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs un traitement moins favorable que celui qui était accordé par l'Argentine à ses services et fournisseurs de services similaires nationaux. L'Argentine n'a pas présenté d'arguments spécifiques concernant l'article XVII, mais a fait référence aux arguments qu'elle avait présentés au titre de l'article II:1 de l'AGCS.¹⁵³

6.10. Ayant constaté que l'Argentine avait contracté des engagements spécifiques dans les secteurs et pour les modes de fourniture mentionnés par le Panama en ce qui concernait les mesures 2, 3 et 4¹⁵⁴, et que ces mesures affectaient la fourniture de services, le Groupe spécial est passé à l'examen de la question de savoir si les services et fournisseurs de services pertinents des pays non coopératifs étaient similaires aux services et fournisseurs de services argentins. À cet égard, il a noté que l'Argentine et le Panama avaient tous deux indiqué que leurs arguments sur la "similarité" développés dans le cadre de l'article II:1 étaient également pertinents dans le cadre de l'article XVII de l'AGCS.

6.11. Au début de son analyse, le Groupe spécial a rappelé sa conclusion au titre de l'article II:1 selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.¹⁵⁵ Il a noté en outre que, alors que dans le cadre de l'article II:1 les services et fournisseurs de services soumis à comparaison étaient ceux des pays coopératifs et des pays non coopératifs, dans le cas de l'article XVII, la comparaison appropriée pour déterminer la "similarité" devait se faire entre, d'une part, les services et fournisseurs de services argentins et, d'autre part, les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.¹⁵⁶

6.12. Le Groupe spécial a noté ensuite que le traitement prévu dans les mesures pertinentes était le même pour les transactions entre des contribuables argentins et des fournisseurs de services argentins et pour les transactions entre des contribuables argentins et des fournisseurs de services des pays coopératifs¹⁵⁷, et que l'Argentine était convenue que les services et fournisseurs de

¹⁴⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.183.

¹⁵⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.184.

¹⁵¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.185.

¹⁵² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.186.

¹⁵³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.444.

¹⁵⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.470.

¹⁵⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.482 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.185 et 7.186).

¹⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.483.

¹⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.486.

services argentins étaient équivalents aux services et fournisseurs de services des pays coopératifs.¹⁵⁸ Le Groupe spécial a ensuite renvoyé à sa constatation au titre de l'article II:1 selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient similaires à ceux des pays non coopératifs, et a estimé que cette constatation était transposable à l'article XVII. Sur cette base, il a conclu que les services et fournisseurs de services argentins étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs aux fins de l'analyse dans le cadre de l'article XVII de l'AGCS.¹⁵⁹

6.1.3 Allégations et arguments formulés en appel

6.13. En ce qui concerne la constatation de "similarité" formulée par le Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS, l'Argentine allègue que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article II:1 en constatant que les services et fournisseurs de services pouvaient être considérés comme étant "similaires" lorsqu'une mesure prévoyait un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine".¹⁶⁰ En outre, l'Argentine allègue, en tant que base indépendante sur laquelle nous devrions infirmer la constatation d'incompatibilité avec l'article II:1 formulée par le Groupe spécial, que celui-ci a fait erreur en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" au titre de l'article II:1 de l'AGCS en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques présentés par celui-ci.¹⁶¹

6.14. À titre subsidiaire, dans le cas où nous considérerions qu'une présomption de similarité est justifiée lorsqu'une mesure prévoit un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine", l'Argentine allègue que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" en l'absence d'une constatation selon laquelle les mesures en cause prévoyaient un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine".¹⁶² Dans ce cas, l'Argentine allègue en outre, premièrement, que le Groupe spécial a fait erreur en attribuant à l'Argentine la charge de démontrer que les services et fournisseurs de services en cause n'étaient *pas* "similaires", au lieu de faire en sorte que le Panama assume la charge qui lui incombait d'établir que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires"¹⁶³; et, deuxièmement, que le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" au titre de l'article II:1 de l'AGCS. Dans le cas où nous constaterions que le Groupe spécial n'a pas procédé à une évaluation objective de la question comme il est exigé à l'article 11 du Mémoire d'accord, l'Argentine nous demande également de compléter l'analyse juridique et de constater, sur la base des constatations de fait du Groupe spécial et des éléments de preuve non contestés versés au dossier du Groupe spécial, que les services et fournisseurs de services en cause ne sont *pas* "similaires" au titre de l'article II:1 de l'AGCS.¹⁶⁴

6.15. Pour ce qui est de la constatation de "similarité" formulée par le Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS, l'Argentine allègue que le Groupe spécial a fait erreur en s'appuyant sur les constatations de "similarité" qu'il a formulées au titre de l'article II:1 pour constater que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" "en raison de l'origine" aux fins de l'article XVII de l'AGCS.¹⁶⁵ En outre, l'Argentine allègue que le Groupe spécial a commis une erreur de droit en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" au titre de l'article XVII en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques.¹⁶⁶

6.16. L'Argentine allègue en outre que le Groupe spécial n'a pas procédé à une évaluation objective de la question, comme il est prescrit à l'article 11 du Mémoire d'accord, en ne prenant pas en compte des éléments de preuve non contestés versés au dossier qui démontrent que les services et fournisseurs de services en cause ne sont pas "similaires". Elle formule cette allégation uniquement au cas où nous constaterions qu'il lui incombe de prouver qu'il y a "similarité" aux termes des articles II:1 et XVII de l'AGCS, ou que le Panama avait par ailleurs

¹⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.487.

¹⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.489.

¹⁶⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 50 à 63.

¹⁶¹ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 94 à 99.

¹⁶² Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 66 et 67.

¹⁶³ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 68 à 79.

¹⁶⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 125.

¹⁶⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 80 à 93.

¹⁶⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 94 à 99.

établi *prima facie* qu'il y avait "similarité".¹⁶⁷ En outre, dans le cas où nous constaterions que le Groupe spécial n'a pas procédé à une évaluation objective de la question comme il est exigé à l'article 11 du Mémoire d'accord, l'Argentine nous demande de compléter l'analyse juridique et de constater que les services et fournisseurs de services en cause ne sont pas "similaires" au titre de l'article XVII de l'AGCS.¹⁶⁸

6.17. Le Panama nous demande: i) de confirmer la conclusion formulée par le Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services situés dans les pays coopératifs¹⁶⁹; ii) de confirmer la conclusion formulée par le Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services d'origine argentine¹⁷⁰; et iii) de constater que le Groupe spécial n'a pas omis de procéder à une évaluation objective de la question comme il est exigé à l'article 11 du Mémoire d'accord.¹⁷¹

6.1.4 "Similarité" au titre de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS

6.18. Dans le cadre de l'appel de l'Argentine, il nous est demandé d'examiner certaines questions relatives à l'interprétation de l'expression "services similaires et fournisseurs de services similaires" figurant à l'article II:1 et à l'article XVII de l'AGCS. Nous commençons par exposer notre interprétation de l'expression "services similaires et fournisseurs de services similaires" figurant aux articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS. L'article II:1 de l'AGCS dispose ce qui suit:

Article II

Traitement de la nation la plus favorisée

1. En ce qui concerne toutes les mesures couvertes par le présent accord, chaque Membre accordera immédiatement et sans condition aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde aux services similaires et fournisseurs de services similaires de tout autre pays.

6.19. L'article XVII:1 de l'AGCS dispose ce qui suit:

Article XVII

Traitement national

1. Dans les secteurs inscrits dans sa Liste, et compte tenu des conditions et restrictions qui y sont indiquées, chaque Membre accordera aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre, en ce qui concerne toutes les mesures affectant la fourniture de services, un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde à ses propres services similaires et à ses propres fournisseurs de services similaires.¹⁷²

6.20. Le concept de "similarité" est un concept essentiel qui apparaît dans plusieurs dispositions des accords visés, et qui a été examiné de façon détaillée par des groupes spéciaux du GATT et de l'OMC et par l'Organe d'appel, principalement dans le contexte du commerce des marchandises. L'Organe d'appel a précisé que le mot "similaire" devait être interprété à la lumière de son contexte et de l'objet et du but de l'accord dans lequel figurait la disposition pertinente.¹⁷³

¹⁶⁷ Résumé analytique de la communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, annexe B-2 du présent rapport, paragraphe 12; voir aussi la communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 101 et note de bas de page 91 y relative.

¹⁶⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 125.

¹⁶⁹ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 7.1 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.185 et 7.186).

¹⁷⁰ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 7.1 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.488 et 7.489).

¹⁷¹ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 7.1.

¹⁷² Note de bas de page omise.

¹⁷³ Rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, pages 21, 22 et 24.

6.21. L'Organe d'appel a considéré que le mot "similaire" désignait quelque chose qui présentait un certain nombre de caractéristiques ou de qualités identiques ou semblables.¹⁷⁴ En outre, il a estimé que l'adjectif anglais "similar" (semblable) en tant que synonyme de "like" (similaire) faisait écho aux termes employés dans la version française de ces dispositions, "*produits similaires*", et dans la version espagnole, "*productos similares*".¹⁷⁵ Ces termes impliquent un certain type de comparaison. Même si ce qui est comparé est différent dans le contexte du commerce des marchandises et dans celui du commerce des services, nous estimons que, dans le contexte tant du commerce des marchandises que du commerce des services, la "similarité" désigne quelque chose qui est semblable.

6.22. Cela pose la question de savoir dans quelle proportion ou mesure la similarité est exigée pour que des services et fournisseurs de services soient considérés comme étant "similaires".¹⁷⁶ À cet égard, nous passons à l'examen du contexte dans lequel le mot "similaire" apparaît dans les dispositions énoncées aux articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS. Nous notons que l'article II:1 et l'article XVII:1 font en outre tous les deux référence au "traitement non moins favorable" des services similaires et fournisseurs de services similaires, et que l'article XVII:3 dispose qu'"[u]n traitement ... sera considéré comme étant moins favorable s'il modifie les conditions de concurrence en faveur des services ou fournisseurs de services [d'un] Membre par rapport aux services similaires ou aux fournisseurs de services similaires de tout autre Membre". Cela montre que l'article XVII concerne les possibilités de concurrence pour les services similaires et fournisseurs de services similaires d'un autre Membre.

6.23. Dans le même ordre d'idées, le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* a estimé que l'article XVII cherchait à garantir des possibilités de concurrence égales pour les services similaires des autres Membres, et que des services étaient donc "similaires" lorsqu'ils étaient dans un rapport de concurrence les uns avec les autres. Ce groupe spécial a dit en outre dans son raisonnement qu'une mesure d'un Membre pouvait modifier les conditions de concurrence, et donc être incompatible avec l'article XVII:1, uniquement s'il existait effectivement un rapport de concurrence entre les services étrangers et les services nationaux en cause.¹⁷⁷ Autrement dit, si les services comparés ne sont pas dans un rapport de concurrence, les conditions de concurrence ne peuvent pas être affectées.

6.24. Nous passons ensuite à l'examen de l'obligation d'accorder le traitement de la nation la plus favorisée aux services similaires et fournisseurs de services similaires de tout autre Membre. Alors que l'article II:1 fait référence à un "traitement non moins favorable", nous notons que l'article II:3 fait référence à des "avantages".¹⁷⁸ Un "avantage" (avantage) est "[t]he fact or state of being in a better position with respect to another" ([l]e fait ou l'état d'être dans une meilleure position par rapport à une autre).¹⁷⁹ Le fait d'être dans une meilleure position par rapport à une autre est étroitement lié au concept de concurrence. Cela laisse entendre que, également dans le contexte de l'article II de l'AGCS, la détermination de la "similarité" des services et fournisseurs de services doit être focalisée sur le rapport de concurrence des services et fournisseurs de services en cause. Nous notons que, de même, en ce qui concerne les articles I:1 et III:4 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a estimé que, nonobstant leurs différences textuelles, ces deux dispositions visaient à "prohiber les mesures discriminatoires" et à garantir "l'égalité des possibilités de concurrence" entre les produits qui étaient dans un rapport de concurrence.¹⁸⁰

6.25. Par conséquent, nous considérons que le concept de "similarité" des services et fournisseurs de services au titre des articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS concerne le rapport de concurrence des services et fournisseurs de services. Cela concorde avec l'interprétation de la "similarité" donnée par l'Organe d'appel dans le cadre du commerce des marchandises. Dans l'affaire *CE – Amiante*, l'Organe d'appel a estimé qu'il convenait d'interpréter le terme "similaires" figurant à l'article III:4 du GATT de 1994 comme s'appliquant aux produits entre lesquels existait un rapport de concurrence et que, par conséquent, une détermination relative au concept de "similarité" énoncé à l'article III:4 était essentiellement une détermination sur la nature et l'importance d'un rapport

¹⁷⁴ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 91.

¹⁷⁵ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 91.

¹⁷⁶ Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 92.

¹⁷⁷ Rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphe 7.700.

¹⁷⁸ Nous notons que, de même, l'article I:1 du GATT de 1994 fait aussi référence à "tous avantages".

¹⁷⁹ Oxford English Dictionary online, définition du terme "advantage" (avantage),

<<http://www.oed.com/view/Entry/2895>>.

¹⁸⁰ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.82.

de concurrence entre et parmi les produits.¹⁸¹ Comme l'Organe d'appel l'a noté, "[s]'il n'y a pas – ou ne peut pas y avoir – de rapport de concurrence entre les produits, un Membre ne peut intervenir, au moyen d'impositions ou d'une réglementation intérieures, pour protéger la production nationale".¹⁸²

6.26. En outre, dans le contexte du commerce des marchandises, l'Organe d'appel a noté qu'il y avait une échelle des niveaux de "compétitivité" ou de "substituabilité" des produits sur le marché.¹⁸³ L'évaluation de ce rapport de concurrence exige une analyse fondée sur le marché. L'Organe d'appel a également indiqué que tous les produits entre lesquels existait un certain rapport de concurrence n'étaient pas des "produits similaires", et qu'il était difficile, voire impossible, d'indiquer dans l'abstrait, d'une manière précise, où se situait sur cette échelle le terme "similaires".¹⁸⁴ À notre avis, cela est également vrai pour les "services similaires et fournisseurs de services similaires", et, par conséquent, la similarité des services et fournisseurs de services ne peut être déterminée qu'au cas par cas, en tenant compte des circonstances spécifiques de l'affaire particulière.

6.27. Nous notons que ce qui est comparé pour la "similarité" est différent dans le contexte du commerce des marchandises et dans celui du commerce des services. Les articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS font référence aux "services similaires et fournisseurs de services similaires". Par contre, les articles I:1, III:2 et III:4 du GATT de 1994, par exemple, font référence aux "produits similaires", mais ils n'incluent pas une référence aux "producteurs similaires". Le terme "fournisseur de services" est défini à l'article XXVIII g) de l'AGCS comme étant "toute personne qui fournit un service". Pour ce qui est de la "fourniture d'un service", l'article XXVIII b) dispose qu'elle "comprend la production, la distribution, la commercialisation, la vente et la livraison d'un service". Par conséquent, cette expression englobe une vaste gamme d'activités liées aux services. Le mot "service" n'est pas défini dans l'AGCS lui-même.¹⁸⁵

6.28. Ensuite, nous examinons la référence aux "services et fournisseurs de services". Nous notons que le Groupe spécial *CE – Bananes III* a examiné cette référence et a estimé que "dans la mesure où ces entités fourniss[aient] ces services similaires, elles [étaient] des fournisseurs de services similaires".¹⁸⁶ Le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* a considéré que, même s'il pouvait en être ainsi dans certains cas, un examen de la similarité des fournisseurs de services pouvait être exigé dans d'autres cas, et ce groupe spécial a effectivement évalué la similarité en ce qui concernait tant les services¹⁸⁷ que les fournisseurs de services en cause.¹⁸⁸

¹⁸¹ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 99.

¹⁸² Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 117. (italique dans l'original)

¹⁸³ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 99. Nous notons que, alors que l'article III:4 du GATT de 1994 fait référence aux produits "similaires", les première et deuxième phrases de l'article III:2 (lues à la lumière de la note interprétative relative à l'article III, paragraphe 2) mentionnent, respectivement, les produits "similaires" et "[les] produit[s] directement concurrent[s] ou [les] produit[s] qui peu[vent] [leur] être directement substitué[s]".

¹⁸⁴ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 99.

¹⁸⁵ Nous notons que, en ce qui concerne l'obligation de traitement national, les listes d'engagements des Membres indiquent quels sont les transactions de services et secteurs visés par cette obligation. Nous notons en outre que, dans le cadre du commerce des services, la classification et la désignation des services sont fondées principalement sur deux instruments: i) la Classification sectorielle des services, établie par le Secrétariat de l'OMC en 1991; et ii) la Classification centrale de produits des Nations Unies (CPC). La Classification sectorielle des services était fondée sur la CPC provisoire des Nations Unies de 1991. La CPC des Nations Unies la plus récente (version 2.1) a été publiée le 11 août 2015 et peut être consultée à l'adresse suivante: <<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/cpc-21.asp>>.

¹⁸⁶ Le rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphe 7.322, est libellé comme suit: [S]elon nous, la nature et les caractéristiques des transactions de commerce de gros proprement dites, ainsi que celles de chacun des différents services subordonnés mentionnés dans la partie introductive de la section 6 de la CPC, sont "similaires" lorsque la fourniture a lieu en liaison avec des services de commerce de gros, que ces services soient ou non fournis pour des bananes communautaires et traditionnelles ACP, d'une part, ou pour des bananes pays tiers et non traditionnelles ACP, d'autre part. En effet, il semble que chacune des différentes activités de services, considérée séparément, est pour ainsi dire la même et qu'elle ne peut être distinguée des autres que par référence à l'origine des bananes pour lesquelles elle est réalisée. De même, à notre avis, dans la mesure où ces entités fournissent ces services similaires, elles sont des fournisseurs de services similaires.

Voir aussi le paragraphe 7.346.

¹⁸⁷ Rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.698 à 7.704.

6.29. À notre avis, la référence aux "services et fournisseurs de services" indique que les considérations concernant tant le service que le fournisseur de services sont pertinentes pour déterminer la "similarité" au titre des articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS. L'évaluation de la similarité des services ne devrait pas être effectuée isolément des considérations concernant les fournisseurs de services, et, inversement, l'évaluation de la similarité des fournisseurs de services ne devrait pas être effectuée isolément des considérations concernant la similarité des services qu'ils fournissent. Nous considérons l'expression "services similaires et fournisseurs de services similaires"¹⁸⁹ comme un élément intégré pour l'analyse de la similarité au titre des articles II:1 et XVII:1, respectivement. Par conséquent, des constatations distinctes concernant, d'une part, la "similarité" des services et, d'autre part, la "similarité" des fournisseurs de services, ne sont pas nécessaires. Du fait que l'analyse de la "similarité" sert à évaluer le rapport de concurrence des "services et fournisseurs de services"¹⁹⁰ en cause, les caractéristiques particulières de ce rapport de concurrence, dans les circonstances de toute affaire spécifique, détermineront le poids relatif qui devra être accordé dans l'analyse de la "similarité" aux considérations concernant le service et le fournisseur de services, respectivement. En tout état de cause, dans une analyse globale de la "similarité", les considérations concernant tant le service que le fournisseur de services seront pertinentes, bien qu'à des degrés divers, selon les circonstances de chaque affaire.

6.30. Nous passons maintenant à la question de savoir comment un groupe spécial devrait procéder pour déterminer la "similarité". Nous notons que, en ce qui concerne l'article III:4 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a fait référence, dans l'affaire *CE – Amiante*, au rapport du Groupe de travail du GATT sur les *ajustements fiscaux à la frontière*, qui a utilisé quatre critères généraux pour analyser la "similarité" dans le contexte du commerce des marchandises: i) propriétés, nature et qualité des produits; ii) utilisations finales des produits; iii) goûts et habitudes des consommateurs ou perceptions et comportement des consommateurs en ce qui concerne les produits; et iv) classement tarifaire des produits.¹⁹¹ En outre, l'Organe d'appel a noté que, même si chaque critère se rapportait en principe à un aspect différent des produits considérés, qui devrait être examiné séparément, les différents critères étaient interdépendants.¹⁹² De plus, il a estimé que les critères permettant d'analyser la "similarité" étaient des outils analytiques permettant d'examiner les éléments de preuve pertinents, et qu'il ne s'agissait "pas d'une liste de critères énoncée dans un accord ni d'une liste définitive qui déterminera[it] la qualification juridique des produits".¹⁹³ L'Organe d'appel a aussi précisé qu'aucun élément de preuve ne devrait être exclu *a priori* de l'analyse de la "similarité" effectuée par un groupe spécial.¹⁹⁴

6.31. Gardant ces considérations à l'esprit, nous examinons comment un groupe spécial devrait procéder pour évaluer la "similarité" des services et fournisseurs de services dans le contexte particulier de l'article II:1 et de l'article XVII:1 de l'AGCS. Nous rappelons que l'Organe d'appel a précisé que le mot "similaire" devait être interprété à la lumière de son contexte et de l'objet et du but de l'accord dans lequel figurait la disposition pertinente.¹⁹⁵ Comme nous l'avons indiqué plus haut, nous considérons que l'analyse de la "similarité" a le même but dans le contexte tant du commerce des marchandises que du commerce des services, à savoir déterminer si les produits ou services et fournisseurs de services, respectivement, sont dans un rapport de concurrence les uns avec les autres. Par conséquent, dans la mesure où les critères permettant d'évaluer la "similarité" qui sont généralement utilisés comme outils analytiques dans le contexte du commerce des marchandises sont pertinents pour évaluer le rapport de concurrence des services et fournisseurs de services, ces critères peuvent être utilisés également pour évaluer la "similarité" dans le

¹⁸⁸ Rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.705 à 7.709.

¹⁸⁹ Pas d'italique dans l'original.

¹⁹⁰ Pas d'italique dans l'original.

¹⁹¹ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 101.

¹⁹² Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 102. L'Organe d'appel a noté que, par exemple, "les propriétés physiques des produits conditionn[aient] et limit[aient] les utilisations finales que ces produits [pouvaient] avoir. Les perceptions des consommateurs [pouvaient] de même influencer – modifier ou même rendre obsolètes – les utilisations traditionnelles des produits. Le classement tarifaire correspond[ait] clairement aux propriétés physiques d'un produit." (*Ibid.*)

¹⁹³ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 102.

¹⁹⁴ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 113. À cet égard, l'Organe d'appel a expliqué que, par exemple, les risques qu'un produit présentait pour la santé des personnes pouvaient être pertinents dans un examen de la "similarité" au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 car ils pouvaient affecter le rapport de concurrence sur le marché entre des produits prétendument "similaires", et qu'il n'était pas nécessaire que ces risques soient examinés au titre d'un critère séparé car ils pouvaient être évalués au titre des critères existants relatifs aux propriétés physiques et aux goûts et habitudes des consommateurs. (*Ibid.*)

¹⁹⁵ Rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, pages 21, 22 et 24.

contexte du commerce des services, à condition qu'ils soient adaptés de façon appropriée pour tenir compte des caractéristiques spécifiques du commerce des services. En particulier, nous notons que les articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS font référence à la similarité des "services et fournisseurs de services", et que, par conséquent, ces critères peuvent être appliqués tant au service qu'au fournisseur de services dans une analyse globale comme il est indiqué plus haut.

6.32. Par exemple, les caractéristiques des services et fournisseurs de services ou les préférences des consommateurs concernant les services et fournisseurs de services peuvent être pertinentes pour déterminer la "similarité" dans le cadre de l'AGCS. Nous notons que, dans ce même ordre d'idées, le Groupe spécial *CE – Bananes III* a examiné "la nature et les caractéristiques"¹⁹⁶ des transactions de services en cause, qui peuvent être considérées comme une adaptation du critère initial utilisé dans l'affaire *Ajustements fiscaux à la frontière* – à savoir les propriétés, la nature et la qualité. De plus, en ce qui concerne le critère du classement tarifaire, la classification et la désignation des services selon, par exemple, la Classification centrale de produits des Nations Unies (CPC) pourraient être pertinentes.¹⁹⁷ Le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* a procédé à une autre adaptation de ce type lorsqu'il a examiné les éléments de preuve montrant que les fournisseurs de services en cause "décriv[ai]ent leur champ d'activité en des termes très semblables" et que cela donnait à penser que "ces fournisseurs se [faisaient] concurrence dans le même secteur commercial".¹⁹⁸ Cela peut être considéré comme des adaptations des critères "propriétés, nature et qualité", "utilisation finale" et/ou "préférences des consommateurs". Comme dans le contexte du commerce des marchandises, toutefois, nous estimons également que les critères pour analyser la "similarité" des services et fournisseurs de services sont simplement des outils analytiques permettant d'examiner les éléments de preuve pertinents, et qu'il ne s'agit pas d'une liste de critères énoncée dans un accord ni d'une liste définitive qui déterminerait la qualification juridique des services et fournisseurs de services comme "similaires".¹⁹⁹

6.33. Nous notons en outre que les différents modes de fourniture définis à l'article I:2 existent uniquement dans le commerce des services dans le cadre de l'AGCS, et non dans le commerce des marchandises dans le cadre du GATT de 1994, et, par conséquent, l'analyse de la "similarité" des services et fournisseurs de services peut exiger des considérations additionnelles concernant la question de savoir si ou comment cette analyse est affectée par le ou les mode(s) de fourniture des services.²⁰⁰ Cela dit, nous notons aussi qu'il ne nous est pas demandé de nous prononcer dans le présent appel sur la pertinence et le poids de critères spécifiques permettant de déterminer si les fournisseurs de services et les services fournis sont "similaires".

6.34. Même si les critères servant à analyser la "similarité" doivent être adaptés au contexte particulier des articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS en fonction des considérations évoquées plus haut, cela ne modifie pas le but fondamental de la comparaison à effectuer pour déterminer la "similarité" dans le contexte du commerce des services, à savoir évaluer si, et dans quelle mesure, il existe un rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services en cause. L'existence d'un rapport de concurrence est une condition préalable pour l'analyse ultérieure, au titre de la prescription relative au "traitement non moins favorable"²⁰¹, de la question de savoir si les conditions de concurrence ont été modifiées.

6.1.5 Présomption de "similarité"

6.35. Le présent appel soulève une autre question concernant l'interprétation de la notion de "similarité" exprimée aux articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS, à savoir si, afin d'établir la "similarité", un plaignant doit toujours recourir aux critères pertinents servant à établir la "similarité" indiqués plus haut, ou si un plaignant peut établir la "similarité" en démontrant que la mesure en cause fait une distinction entre des services et fournisseurs de services qui est fondée exclusivement sur

¹⁹⁶ Rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphe 7.322.

¹⁹⁷ Le Groupe spécial *CE – Bananes III (Équateur)* a fait référence à la CPC et aux notes liminaires pertinentes lorsqu'il a examiné la nature et les caractéristiques des transactions de services de commerce de gros, ainsi que des différents services subordonnés mentionnés dans la partie introductive de la section 6 de la CPC. (Rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphes 7.322 et 7.346)

¹⁹⁸ Rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphe 7.706.

¹⁹⁹ Voir le rapport de l'Organe d'appel *CE – Amiante*, paragraphe 102.

²⁰⁰ Voir le rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.704 et 7.706.

²⁰¹ Voir la section 6.2 du présent rapport.

l'origine (nous désignons ci-après ce dernier point par l'expression "approche relative à la présomption").

6.36. Dans le contexte du commerce des marchandises, plusieurs groupes spéciaux ont constaté que, lorsqu'une mesure établissait une distinction entre des produits qui était fondée exclusivement sur l'origine du produit, la similarité de ces produits pouvait être présumée. Les groupes spéciaux ont appliqué une telle "présomption" de similarité en ce qui concerne l'article III:2 du GATT de 1994²⁰², l'article III:4 du GATT de 1994²⁰³ et l'article I:1 du GATT de 1994.²⁰⁴ Ils ont estimé que, au lieu d'établir invariablement la "similarité" sur la base des critères pertinents, un plaignant pouvait établir la "similarité" en démontrant que la mesure en cause faisait une distinction fondée exclusivement sur l'origine du produit.²⁰⁵ À cet égard, nous notons que les mesures permettant l'application d'une présomption de "similarité" sont généralement des mesures impliquant une distinction *de jure* entre des produits d'origine différente.

6.37. En ce qui concerne le commerce des services, nous notons que la mesure en cause dans l'affaire *Chine – Publications et produits audiovisuels*, par exemple, interdisait aux "entreprises à participation étrangère" de se livrer à des activités de vente en gros de matériels de lecture importés, alors qu'elle autorisait les entreprises à capital entièrement chinois à fournir ce service.²⁰⁶ S'agissant de cette mesure, le Groupe spécial chargé de ce différend a constaté ce qui suit:

Lorsque l'origine est le seul facteur sur lequel une mesure fonde une différence de traitement entre les fournisseurs de services nationaux et les fournisseurs de services étrangers, il est satisfait à la prescription relative aux "fournisseurs de services similaires", dès lors qu'il y aura, ou qu'il peut y avoir, des fournisseurs nationaux et étrangers qui, au regard de la mesure, sont semblables sur tous les points importants excepté l'origine. Nous notons que des groupes spéciaux antérieurs sont arrivés à des conclusions analogues. Nous faisons observer que dans les cas où une différence de traitement ne serait pas liée exclusivement à l'origine des fournisseurs de services mais à d'autres facteurs, il faudrait probablement procéder à une analyse plus détaillée pour déterminer si les fournisseurs de services, d'un groupe ou d'un autre, sont, ou non, "similaires".²⁰⁷

6.38. À notre avis, lorsqu'une mesure prévoit une distinction fondée exclusivement sur l'origine, il y aura, ou il peut y avoir, des services et fournisseurs de services qui sont semblables sur tous les points excepté l'origine et, par conséquent, la "similarité" peut être présumée et le plaignant n'est pas tenu de l'établir sur la base des critères pertinents indiqués plus haut. Ainsi, nous estimons que, au titre des articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS, un plaignant n'est pas tenu dans tous les cas d'établir la "similarité" des services et fournisseurs de services sur la base des critères pertinents servant à établir la "similarité". En fait, en principe, un plaignant peut établir la "similarité" en démontrant que la mesure en cause fait une distinction entre des services et fournisseurs de services qui est fondée exclusivement sur l'origine. Toutefois, nous estimons que, par rapport au commerce des marchandises, la portée d'une telle présomption dans le cadre de l'AGCS serait plus

²⁰² Rapports des groupes spéciaux *Argentine – Peaux et cuirs*, paragraphe 11.168; *Chine – Pièces automobiles*, paragraphe 7.216.

²⁰³ Rapports des groupes spéciaux *Argentine – Mesures à l'importation*, paragraphe 6.274; *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.74; *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphe 6.164; *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.1447; *Inde – Automobiles*, paragraphe 7.174; *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 7.661; *Turquie – Riz*, paragraphes 7.214 à 7.216; *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphes 8.132 à 8.135.

²⁰⁴ Rapports des groupes spéciaux *Colombie – Bureaux d'entrée*, paragraphes 7.355 et 7.356; *États-Unis – Volaille (Chine)*, paragraphes 7.424 à 7.432.

²⁰⁵ Voir, par exemple, le rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphes 7.1446 et 7.1447.

²⁰⁶ Rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.975.

²⁰⁷ Rapport du Groupe spécial *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.975 (faisant référence aux rapports des groupes spéciaux *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphes 6.164 à 6.167; et *Argentine – Peaux et cuirs*, paragraphes 11.168 et 11.169). (note de bas de page omise) Nous notons que, dans le même ordre d'idées, le Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique* a déterminé que la distinction entre les services et fournisseurs de services en cause dans ce différend n'était pas fondée exclusivement sur l'origine et, par conséquent, a évalué la "similarité" sur la base de plusieurs critères pertinents. (Voir le rapport du Groupe spécial *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphe 7.697.)

limitée, et que l'établissement de la "similarité" sur la base de la présomption peut souvent présenter une plus grande complexité dans le commerce des services pour les raisons suivantes.

6.39. Premièrement, nous avons constaté plus haut que la détermination de la "similarité" au titre des articles II:1 et XVII:1 impliquait de prendre en considération aussi bien le service que le fournisseur de services. Par conséquent, selon les circonstances de l'affaire particulière, une distinction fondée sur l'origine dans la mesure en cause devrait être évaluée, non seulement au regard des services en cause, mais aussi au regard des fournisseurs de services concernés. Cette prise en considération des services et des fournisseurs de services peut rendre plus complexe l'analyse de la question de savoir si une distinction est fondée ou non exclusivement sur l'origine, en particulier en raison du rôle que la réglementation intérieure peut jouer dans la définition, par exemple, des caractéristiques des services et fournisseurs de services et des préférences des consommateurs.

6.40. En outre, nous prenons note des principes permettant de déterminer l'origine qui sont énoncés à l'article XXVIII de l'AGCS. Les définitions des divers termes indiqués à l'article XXVIII f), g), et k) à n) de l'AGCS donnent une indication des complexités possibles lorsqu'on détermine l'origine et si une distinction est fondée exclusivement sur l'origine dans le contexte du commerce des services.²⁰⁸ Le degré supplémentaire de complexité résulte de l'existence des différents modes de fourniture et de leurs incidences pour la détermination de l'origine des services et fournisseurs de services.

6.41. Bien que ces complexités ne rendent pas, en principe, l'approche relative à la présomption non applicable dans le contexte du commerce des services, la portée de cette présomption est plus limitée que dans le contexte du commerce des marchandises. La question de savoir si, et dans quelle mesure, de telles complexités ont une incidence sur la détermination du point de savoir si une distinction est fondée exclusivement sur l'origine dans une affaire particulière dépendra de la nature, de la configuration et du fonctionnement de la mesure en cause et des allégations particulières formulées.

6.42. S'agissant de la charge de la preuve dans l'établissement de la "similarité" sur la base de l'approche relative à la présomption, nous notons que, conformément à la règle générale selon laquelle la charge de la preuve incombe à la partie qui établit, par voie d'affirmation, une allégation particulière²⁰⁹, il incombe au plaignant de fournir des éléments *prima facie* montrant qu'une mesure établit une distinction entre des services et fournisseurs de services fondée exclusivement sur l'origine. À cet égard, un groupe spécial est tenu d'évaluer objectivement les éléments de preuve et les arguments qui forment la base d'une telle affirmation.

6.43. Si un groupe spécial constate que le plaignant n'a pas établi *prima facie* qu'une mesure prévoit un traitement différencié fondé exclusivement sur l'origine, alors il doit effectuer une analyse de la "similarité" des services et fournisseurs de services sur la base des critères pertinents adaptés au commerce des services comme il est indiqué plus haut, avant de pouvoir procéder à l'analyse du traitement moins favorable.

6.44. Par contre, si un plaignant réussit à établir *prima facie* qu'une mesure établit une distinction entre des services et fournisseurs de services fondée exclusivement sur l'origine, et que cela n'est pas réfuté par le défendeur, les services et fournisseurs de services en cause peuvent être présumés comme étant "similaires", et un groupe spécial peut procéder à l'analyse du traitement moins favorable sans avoir besoin d'évaluer le rapport de concurrence des services et fournisseurs de services en cause sur la base des critères pertinents adaptés au commerce des services.

6.45. Dès lors qu'un plaignant a établi *prima facie* qu'une mesure établit une distinction entre des services et fournisseurs de services fondée exclusivement sur l'origine, le défendeur peut réfuter cela en démontrant que l'origine n'est pas en fait le fondement exclusif de la distinction établie par la mesure entre les services et fournisseurs de services en cause. À titre subsidiaire, ou en outre, un défendeur peut chercher à réfuter les éléments *prima facie* sur la base de l'approche relative à la présomption en introduisant des arguments et des éléments de preuve concernant les critères

²⁰⁸ Voir l'article XXVIII de l'AGCS définissant, entre autres choses, les expressions "service d'un autre Membre", "fournisseur de services", "personne physique d'un autre Membre", "personne morale" et "personne morale d'un autre Membre".

²⁰⁹ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Chemises et blouses de laine*, page 16.

servant à déterminer la "similarité" adaptés au commerce des services, comme il est expliqué plus haut, en démontrant qu'un certain facteur affecte les critères pertinents pour établir la "similarité" et qu'il a donc une incidence sur le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services. Dans le cas où une réfutation fondée sur l'une ou l'autre des options indiquées plus haut aboutit, un groupe spécial ne peut pas formuler une constatation de "similarité" sur la base d'une telle présomption. En fait, il doit effectuer une analyse de la "similarité" tenant compte des critères pertinents afin de déterminer si les services et fournisseurs de services en cause sont "similaires" avant de procéder à une analyse du traitement moins favorable.

6.1.6 Allégations de l'Argentine en appel

6.46. En ce qui concerne l'article II:1 de l'AGCS, l'Argentine nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services situés dans les pays coopératifs²¹⁰ et, par conséquent, d'infirmer la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 1 à 8 sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS.²¹¹

6.47. Pour ce qui est de l'article XVII de l'AGCS, l'Argentine nous demande d'infirmer la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services situés dans les pays non coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services d'origine argentine²¹² et, par conséquent, de modifier le fondement juridique de la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.²¹³

6.48. Nous commençons par examiner les allégations de l'Argentine concernant la constatation du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS. Ensuite, nous passerons aux allégations de l'Argentine concernant la constatation du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS.

6.1.6.1 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'article II:1 de l'AGCS

6.49. En ce qui concerne l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS, l'Argentine allègue que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article II:1 en constatant que les services et fournisseurs de services pouvaient être considérés comme étant "similaires" lorsqu'une mesure prévoyait un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine".²¹⁴ À titre subsidiaire, dans le cas où nous considérerions qu'une présomption de "similarité" est justifiée lorsqu'une mesure prévoit un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine", l'Argentine allègue que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" en l'absence d'une constatation selon laquelle les mesures en cause prévoyaient un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine".²¹⁵ Dans ce cas, l'Argentine allègue en outre que le Groupe spécial a fait erreur en attribuant à l'Argentine la charge de démontrer que les services et fournisseurs de services en cause n'étaient pas "similaires", au lieu de faire en sorte que le Panama assume la charge qui lui incombait d'établir que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires"²¹⁶, et que le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" aux fins de l'article II:1 de l'AGCS.²¹⁷

6.50. Nous commençons par examiner la première allégation d'erreur formulée par l'Argentine, à savoir que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'article II:1 de l'AGCS en constatant que les services et fournisseurs de services pouvaient être considérés comme étant "similaires" lorsqu'une mesure établissait une distinction entre des services et fournisseurs de services qui était fondée exclusivement sur l'origine.²¹⁸ Selon l'Argentine, le fait qu'une mesure

²¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.185 et 7.186.

²¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.365, 7.367 et 8.2.b.

²¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.488 et 7.489.

²¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.523 à 7.525 et 8.2.c.

²¹⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 50 à 63.

²¹⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 66 et 67.

²¹⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 68 à 79.

²¹⁷ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 101 à 123.

²¹⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 56.

affectant le commerce des services prévoit une telle distinction est une base insuffisante pour formuler une constatation selon laquelle les services et fournisseurs de services sont "similaires". L'Argentine fait valoir qu'il existe une différence importante entre l'AGCS et le GATT de 1994, en ce sens que les caractéristiques d'une marchandise sont généralement intrinsèques de la marchandise elle-même, tandis que les caractéristiques des services sont souvent indissociables des caractéristiques des fournisseurs de services.²¹⁹

6.51. Le Panama ne partage pas le point de vue de l'Argentine selon lequel la "similarité" ne peut pas être présumée lorsqu'une mesure établit une distinction entre des services et fournisseurs de services qui est fondée exclusivement sur l'origine, et nous demandons de confirmer la constatation du Groupe spécial à cet égard. Il estime que le Groupe spécial a conclu à juste titre que la distinction établie par les huit mesures en cause entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs était due à l'origine, et que les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs étaient donc "similaires" en raison de l'origine.²²⁰

6.52. Nous ne sommes pas convaincus par l'affirmation de l'Argentine selon laquelle la pertinence des critères liés aux fournisseurs de services pour déterminer la "similarité" dans le commerce des services²²¹ oblige à conclure que l'approche relative à la présomption ne peut pas être appliquée dans le commerce des services. Nous avons constaté plus haut que, au titre des articles II:1 et XVII:1 de l'AGCS, un plaignant n'était pas tenu, dans tous les cas, d'établir la "similarité" des services et fournisseurs de services sur la base d'une évaluation des critères servant à établir la "similarité" indiqués plus haut. En fait, la "similarité" peut être présumée lorsque le plaignant démontre que la mesure en cause établit une distinction entre des services et fournisseurs de services qui est fondée exclusivement sur l'origine. Nous avons constaté que, même si l'analyse de la question de savoir si une distinction est fondée exclusivement sur l'origine est plus complexe dans le contexte du commerce des services, cela ne rend pas l'approche relative à la présomption inapplicable dans le commerce des services. Eu égard à ces considérations, nous constatons que le Groupe spécial n'a pas fait erreur du simple fait qu'il a utilisé l'approche relative à la présomption.²²²

6.53. Nous passons maintenant à la deuxième allégation d'erreur formulée par l'Argentine. L'Argentine soutient que le Groupe spécial a fait erreur dans son application de l'article II:1 de l'AGCS en constatant que les services et fournisseurs de services en cause étaient "similaires" en l'absence d'une constatation selon laquelle les mesures en cause prévoyaient un traitement différencié "exclusivement fondé sur l'origine".²²³

6.54. Pour examiner cette allégation d'erreur formulée par l'Argentine, nous évaluons d'abord si le Groupe spécial a effectivement omis de formuler une constatation selon laquelle les distinctions dans le traitement prévu par les mesures en cause entre les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et ceux des pays non coopératifs étaient fondées *exclusivement* sur l'origine.

6.55. Nous notons que le Groupe spécial a indiqué ce qui suit dans son raisonnement au paragraphe 7.166:

En ce qui concerne le critère de l'origine, comme nous l'avons dit précédemment, les huit mesures contestées par le Panama font une distinction entre les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et ceux des pays non coopératifs. À notre avis, le simple fait d'accorder un traitement différencié en vertu de l'appartenance ou non à une liste de pays est fortement lié à l'origine. Cela

²¹⁹ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appellant, paragraphe 58.

²²⁰ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 5.16.

²²¹ En particulier, l'Argentine fait valoir que les critères servant à déterminer la "similarité" dans le cadre du commerce des services, en ce qui concerne le fournisseur de services, inclut des facteurs tels que: i) la question de savoir si le fournisseur de services a des qualifications, des certifications ou des licences particulières; ii) la forme juridique du fournisseur de services (par exemple, la question de savoir si le fournisseur de services est une personne physique ou morale); iii) les caractéristiques commerciales du fournisseur de services (par exemple l'actif, le nombre d'employés et l'expérience antérieure dans la fourniture des services); et iv) la manière dont le fournisseur de services est soumis à la réglementation et au contrôle des pouvoirs publics dans le cadre de sa fourniture des services, et la mesure dans laquelle il y est soumis. (Communication de l'Argentine en tant qu'autre appellant, paragraphe 58)

²²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.165.

²²³ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appellant, paragraphes 64 à 67.

implique que tout fournisseur de services situé au Panama – ou dans tout autre pays que les autorités argentines considèrent comme étant un pays coopératif – est soumis au même traitement du fait d'être situé dans ce pays. Nous considérons par conséquent que la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, est due à l'origine. Toutefois, même si le critère de l'origine est utilisé sous forme de liste de pays coopératifs, ce n'est pas l'origine en soi qui fait que certains pays figurent sur la liste et d'autres pas, mais le cadre réglementaire étroitement lié à cette origine. On peut donc se demander si la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, qui est inhérente aux huit mesures en cause, est *exclusivement* fondée sur l'origine, comme le Panama le soutient, ou s'il existe également un "autre facteur" quelconque qui expliquerait la différence de traitement, comme nous l'examinerons plus loin.²²⁴

6.56. Par conséquent, même si le Groupe spécial a noté que "la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, [était] due à l'origine", il n'a pas formulé de constatation selon laquelle la différence de traitement était fondée *exclusivement* sur l'origine. Au contraire, ayant indiqué que la différence de traitement était "due à l'origine", il a immédiatement atténué cette déclaration en faisant observer que le classement d'un pays comme coopératif ou non coopératif n'était pas fondé sur l'"origine en soi", mais sur "le cadre réglementaire étroitement lié à cette origine". Selon le Groupe spécial, on pouvait donc se demander si la différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs, qui était inhérente aux huit mesures en cause, était fondée *exclusivement* sur l'origine, ou "s'il exist[ait] également un "autre facteur" quelconque qui expliquerait la différence de traitement".²²⁵

6.57. En outre, le Groupe spécial a estimé que la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux pourrait être prise en compte dans l'analyse de la "similarité" par le Groupe spécial, "pour autant qu'elle transparaît dans le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et ceux des pays non coopératifs".²²⁶ Le Groupe spécial a indiqué qu'il incombait à l'Argentine de prouver que "cet "autre facteur" affect[ait] le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services, par exemple, en démontrant l'effet de ce facteur sur les caractéristiques du service et les préférences des consommateurs".²²⁷

6.58. Enfin, le Groupe spécial a estimé que, en raison de la situation factuelle en l'espèce, il était extrêmement difficile d'effectuer l'analyse de la "similarité" exigée compte tenu également de la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux. Il a considéré que, dans les circonstances de l'affaire, "il [lui était] impossible d'effectuer une comparaison des services et fournisseurs de services pertinents" afin d'examiner la "similarité".²²⁸ Il a ensuite indiqué ce qui suit au paragraphe 7.185:

[A]yant conclu que la différence de traitement entre les pays coopératifs et non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, était due à l'origine, nous considérons que le Panama a établi que les services et les fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs étaient similaires en raison de l'origine.²²⁹

6.59. Cette constatation a servi de base à la conclusion du Groupe spécial selon laquelle, "aux fins des allégations présentées par le Panama au titre de l'article II:1 de l'AGCS, les services et fournisseurs de services des pays coopératifs [étaient] similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs".²³⁰

6.60. Nous croyons comprendre que la constatation du Groupe spécial figurant au paragraphe 7.185 citée ci-dessus ("ayant conclu que la différence de traitement entre les pays

²²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.166. (italique dans l'original)

²²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.166.

²²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.179.

²²⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.179.

²²⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.184.

²²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.185.

²³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.186.

coopératifs et non coopératifs, inhérente aux huit mesures en cause, était due à l'origine") renvoie à sa déclaration du paragraphe 7.166. Toutefois, comme nous l'avons noté plus haut, le Groupe spécial n'a pas formulé de constatation, au paragraphe 7.166, selon laquelle la distinction dans les mesures en cause était fondée *exclusivement* sur l'origine. Par conséquent, le paragraphe 7.166 ne peut pas servir de base pour conclure que la distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs prévue dans les mesures en cause est fondée exclusivement sur l'origine. En fait, au paragraphe 7.185, le Groupe spécial a fait référence uniquement à une différence de traitement entre les pays coopératifs et les pays non coopératifs qui était "due à l'origine", et non à une différence qui était *exclusivement* due à l'origine.

6.61. Comme nous l'avons expliqué plus haut, l'application de la présomption de "similarité" exige une constatation selon laquelle une mesure prévoit une distinction fondée exclusivement sur l'origine. En l'absence d'une telle constatation, le Groupe spécial était tenu d'effectuer une analyse de la "similarité", en tenant compte des divers critères pertinents permettant d'évaluer le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et ceux des pays non coopératifs tels qu'ils sont indiqués plus haut. À cet égard, nous notons que, dans sa première communication écrite, le Panama s'est appuyé principalement sur l'affirmation selon laquelle les mesures en cause établissaient une distinction fondée exclusivement sur l'origine, mais que, dans sa deuxième communication écrite, il a présenté des arguments et des éléments de preuve relatifs à divers critères permettant d'établir la "similarité" pour les services et fournisseurs de services pertinents en vertu des mesures en cause.²³¹ En l'absence d'une constatation selon laquelle les mesures en cause prévoyaient une distinction fondée exclusivement sur l'origine, et en n'effectuant pas d'analyse de la "similarité" sur la base des arguments et des éléments de preuve présentés par le Panama concernant les critères de "similarité", le Groupe spécial a fait erreur en constatant qu'il y avait "similarité" "en raison de l'origine".²³²

6.62. Nous notons l'argument additionnel du Panama selon lequel la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers était simplement la "raison" qui sous-tendait la distinction établie sur la base de l'origine. Le Panama soutient qu'il y aura toujours une raison pour laquelle les Membres feront une différence dans leurs lois ou réglementations entre les services et fournisseurs de services de différentes origines.²³³ Il fait valoir en outre que l'existence de motifs politiques sous-tendant les distinctions fondées sur l'origine ne change rien au fait que les mesures, d'après leur libellé, font une différence exclusivement sur la base de l'origine.²³⁴

6.63. À supposer pour les besoins de l'argumentation que le Panama, comme il le laisse entendre, ait effectivement fourni des éléments *prima facie* montrant que la distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs prévue dans les mesures en cause était fondée exclusivement sur l'origine, nous considérons que, du fait que l'Argentine avait présenté des arguments et des éléments de preuve afin de démontrer que la possibilité d'accès aux renseignements fiscaux avait une incidence sur le rapport de concurrence, le Groupe spécial aurait été tenu d'évaluer si l'Argentine avait ainsi réussi à réfuter ces éléments *prima facie* sur la base de l'approche relative à la présomption. À cet égard, nous notons que l'Argentine avait soumis au Groupe spécial des arguments et des éléments de preuve à l'appui de son affirmation selon laquelle la possibilité d'accès aux renseignements fiscaux affectait les critères servant à établir la "similarité", en particulier les préférences des consommateurs, d'une manière qui avait une incidence sur le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services sur le marché.²³⁵

²³¹ En particulier, le Panama a estimé devant le Groupe spécial que les critères de "similarité" généralement utilisés dans le contexte du commerce des marchandises pouvaient être appliqués *mutatis mutandis* pour déterminer la "similarité" des services et fournisseurs de services, à savoir: i) la nature des services; ii) l'utilisation finale des services; iii) les préférences des consommateurs en ce qui concernait ces services; et iv) tout classement éventuel des pouvoirs publics qui pouvait donner une indication concernant la similarité. (Deuxième communication écrite présentée par le Panama au Groupe spécial, paragraphes 2.131, 2.276, 2.421, 2.423, 2.524, 2.604, 2.736; pièce PAN-86 présentée au Groupe spécial)

²³² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.185.

²³³ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 5.22.

²³⁴ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 5.23.

²³⁵ En particulier, l'Argentine avait indiqué au Groupe spécial que, lorsque des paradis fiscaux traditionnels concluaient des accords d'échange de renseignements fiscaux, ils perdaient des affaires en faveur des juridictions qui n'avaient pas conclu de tels accords. (Première communication écrite de l'Argentine au Groupe spécial, paragraphes 211 à 213; deuxième communication écrite au Groupe spécial, paragraphes 48

6.64. Nous notons que le Groupe spécial a entrepris d'évaluer si la possibilité d'accès aux renseignements fiscaux affectait effectivement les critères servant à établir la "similarité" et, par conséquent, avait une incidence sur le rapport de concurrence. Le Groupe spécial a indiqué qu'il évaluerait si l'Argentine avait établi que l'accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers affectait le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services, par exemple, en démontrant son effet sur les caractéristiques des services et les préférences des consommateurs.²³⁶ Toutefois, il a cessé cette analyse sans parvenir à une conclusion, en indiquant simplement qu'il lui était impossible de comparer les services et fournisseurs de services pertinents afin d'examiner la "similarité".²³⁷ Du fait que l'Argentine avait fait valoir que l'accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers affectait le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services et qu'elle avait présenté des éléments de preuve à cet effet, le Groupe spécial était tenu d'examiner ces éléments de preuve et d'évaluer si l'Argentine s'était effectivement acquittée de la charge qui lui incombait de démontrer que la possibilité d'accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers avait une incidence sur le rapport de concurrence. Il ne l'a pas fait. En outre, si l'Argentine s'était acquittée de sa charge, alors le Groupe spécial aurait dû effectuer une analyse de la "similarité" sur la base des critères pertinents.

6.65. Cela nous amène à la troisième allégation de l'Argentine, à savoir que le Groupe spécial a fait erreur dans son attribution de la charge de la preuve en exigeant de l'Argentine qu'elle démontre que les services et fournisseurs de services en cause n'étaient pas "similaires".²³⁸ L'Argentine affirme que le Panama a fondé son argumentation sur l'affirmation selon laquelle la "similarité" pouvait être présumée lorsqu'un traitement différencié était accordé exclusivement sur la base de l'origine. L'Argentine ne souscrit pas à cette affirmation et estime en outre que le Panama n'a pas établi que les mesures en cause prévoyaient un traitement différencié exclusivement fondé sur l'origine.²³⁹ Elle fait valoir que le Groupe spécial a fait erreur en indiquant qu'il incombait à l'Argentine de prouver que la possibilité d'accéder aux renseignements fiscaux "affect[ait] le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services, par exemple, en démontrant l'effet de ce facteur sur les caractéristiques du service et les préférences des consommateurs".²⁴⁰

6.66. Le Panama répond que le Groupe spécial n'a pas fait erreur dans l'attribution de la charge de la preuve au titre de l'article II:1 de l'AGCS. Il affirme que, dans la mesure où il avait la charge de fournir des éléments *prima facie* montrant qu'il y avait "similarité", il s'est acquitté de cette charge en démontrant que les mesures de l'Argentine établissaient une différence entre les services et fournisseurs de services *uniquement* sur la base de l'origine et que les services et fournisseurs de services visés par les mesures étaient donc "similaires" excepté en ce qui concernait l'origine. Si l'Argentine souhaitait affirmer qu'il existait d'"autres facteurs" qui étaient pertinents pour la détermination, ou qui allaient à l'encontre des éléments *prima facie* montrant qu'il y avait "similarité" fournis par le Panama, il lui incombait d'établir ce qu'étaient ces "autres facteurs" et la manière dont ils compromettraient les éléments montrant qu'il y avait "similarité" fournis par le Panama.²⁴¹

6.67. Nous avons examiné plus haut l'attribution de la charge de la preuve dans le cadre de l'approche relative à la présomption. Eu égard à notre constatation antérieure selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur dans son analyse de la "similarité", nous estimons qu'il n'est pas nécessaire d'examiner séparément l'allégation de l'Argentine concernant la charge de la preuve.

6.68. L'Argentine allègue en outre que le Groupe spécial a commis une erreur de droit en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama au titre de l'article II:1 en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques.²⁴² Selon l'Argentine, cela constitue une

à 50) À l'appui de son affirmation, l'Argentine a fait référence à trois pièces, à savoir les pièces ARG-80, ARG-81 et ARG-129 présentées au Groupe spécial.

²³⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.179.

²³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.184.

²³⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 68.

²³⁹ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 69 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.166).

²⁴⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 72 (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.179).

²⁴¹ Communication du Panama en tant qu'intimé, paragraphe 5.45.

²⁴² Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 98.

base indépendante pour infirmer la constatation d'incompatibilité avec l'article II:1 formulée par le Groupe spécial.²⁴³

6.69. Nous avons constaté plus haut que le Groupe spécial avait fait erreur dans son analyse de la "similarité", et nous estimons donc qu'il n'est pas nécessaire d'examiner séparément l'allégation de l'Argentine selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques présentés par le Panama au titre de l'article II:1 de l'AGCS.

6.70. Sur la base des considérations exposées plus haut, nous infirmos la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.186 de son rapport selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs sont "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.

6.71. Du fait que la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 1 à 8 sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS était fondée sur la constatation qu'il avait formulée au paragraphe 7.186, nous infirmos également la conclusion formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.367 et 8.2.b de son rapport.

6.1.6.2 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation et son application de l'article XVII:1 de l'AGCS

6.72. En ce qui concerne l'article XVII:1 de l'AGCS, l'Argentine nous demande de constater que le Groupe spécial a fait erreur en s'appuyant sur ses constatations de "similarité" au titre de l'article II:1 de l'AGCS dans son analyse de la "similarité" au titre de l'article XVII:1²⁴⁴, et de maintenir, sur la base du raisonnement modifié, la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII:1 de l'AGCS.

6.73. L'Argentine estime que le fait que le Groupe spécial s'est appuyé sur les constatations de "similarité" qu'il a formulées au titre de l'article II:1 pour effectuer son analyse de la "similarité" de l'article XVII:1 constitue une erreur de droit parce que les constatations au titre de l'article II:1 sont elles-mêmes erronées.²⁴⁵ Elle allègue que le Groupe spécial a fait aussi erreur en s'appuyant sur ces constatations parce qu'elles n'étaient pas pertinentes pour son analyse au titre de l'article XVII:1. L'Argentine explique que, dans son analyse de la "similarité" au titre de l'article II:1, le Groupe spécial a comparé les services et fournisseurs de services des pays coopératifs avec ceux des pays non coopératifs et que cette comparaison n'a aucune incidence sur l'analyse de la "similarité" au titre de l'article XVII:1, qui exige une comparaison des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs avec les services et fournisseurs de services argentins.²⁴⁶

6.74. Le Panama, pour sa part, présente les mêmes arguments concernant l'allégation d'erreur formulée par l'Argentine au sujet de l'analyse du Groupe spécial au titre tant de l'article II:1 que de l'article XVII:1 de l'AGCS. Il ne répond pas séparément aux arguments formulés par l'Argentine concernant spécifiquement l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article XVII:1.

6.75. Nous notons que la conclusion du Groupe spécial au titre de l'article XVII:1 – selon laquelle les services et fournisseurs de services argentins sont similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs²⁴⁷ – était fondée sur la constatation antérieure du Groupe spécial concernant la similarité des services et fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs au titre de l'article II:1. En fait, le Groupe spécial a considéré que sa constatation de "similarité" au titre de l'article II:1 de l'AGCS "[était] transposable dans le champ de l'article XVII de cet accord".²⁴⁸

6.76. Nous avons constaté plus haut que le Groupe spécial avait fait erreur en constatant que les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient similaires aux services et

²⁴³ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 99.

²⁴⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphes 1 et 93.

²⁴⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 85.

²⁴⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 87.

²⁴⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.489.

²⁴⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.488.

fournisseurs de services des pays non coopératifs aux fins de l'article II:1, et nous avons infirmé cette constatation. Cela élimine aussi le fondement de la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services argentins étaient similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs aux fins de l'article XVII, parce que cette constatation était subordonnée à sa constatation antérieure de "similarité" au titre de l'article II:1. Par conséquent, nous infirmos la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.489 de son rapport selon laquelle "les services et fournisseurs de services argentins sont similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs aux fins de [son] analyse de l'article XVII de l'AGCS".

6.77. L'Argentine allègue en outre que le Groupe spécial a commis une erreur de droit en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama au titre de l'article XVII en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques.²⁴⁹ Selon elle, cela constitue une base indépendante qui nous permet de modifier le fondement juridique de la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII.²⁵⁰

6.78. Nous avons constaté plus haut que le Groupe spécial avait fait erreur dans son analyse de la "similarité", et nous n'estimons donc pas nécessaire d'examiner séparément l'allégation de l'Argentine selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en établissant *prima facie* qu'il y avait "similarité" en faveur du Panama en l'absence d'éléments de preuve et d'arguments juridiques présentés par le Panama au titre de l'article XVII de l'AGCS.

6.79. Nous avons infirmé la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.489 de son rapport selon laquelle les services et fournisseurs de services argentins étaient similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs. Du fait que la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS était fondée sur cette constatation, nous infirmos également la conclusion formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.525 et 8.2.c de son rapport.

6.80. Enfin, nous souhaitons souligner que, même si nous avons infirmé les constatations de "similarité" formulées par le Groupe spécial au titre des articles II:1 et XVII de l'AGCS pour les raisons exposées plus haut, nous n'avons pas pris position sur la question de savoir si les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs, ou "similaires" aux services et fournisseurs de services argentins.

6.1.6.3 Question de savoir si le Groupe spécial a agi d'une manière incompatible avec l'article 11 du Mémoire d'accord

6.81. L'Argentine allègue que le Groupe spécial n'a pas procédé à une évaluation objective de la question, comme l'exige l'article 11 du Mémoire d'accord, en ne tenant pas compte des éléments de preuve non contestés versés au dossier démontrant que les services et fournisseurs de services en cause n'étaient pas "similaires". L'Argentine formule cette allégation uniquement au cas où nous constaterions qu'elle avait la charge de prouver la "similarité" au titre des articles II:1 et XVII de l'AGCS, ou que le Panama avait autrement établi *prima facie* qu'il y avait "similarité".²⁵¹

6.82. Nous avons constaté plus haut que le Groupe spécial a fait erreur dans son analyse de la "similarité" et, en conséquence, nous avons infirmé sa constatation selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs, ainsi que sa constatation selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services argentins. Nous n'avons constaté ni que l'Argentine avait la charge de prouver la

²⁴⁹ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 98.

²⁵⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 99.

²⁵¹ Résumé analytique de la communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, annexe B-2 du présent rapport, paragraphe 12; voir aussi la communication de l'Argentine en tant qu'autre appelant, paragraphe 101 et note de bas de page 91 y relative. L'Argentine estime que, en particulier, la condition relative à son allégation au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord serait remplie si nous devions constater qu'une présomption de "similarité" était justifiée parce que les mesures en cause prévoyaient un traitement différencié fondé sur l'origine, ou si nous devions constater, sur toute autre base, que le Panama avait établi *prima facie* devant le Groupe spécial qu'il y avait "similarité", ce qui exigeait donc une réfutation de la part de l'Argentine.

"similarité" au titre des articles II:1 et XVII de l'AGCS, ni que le Panama avait établi *prima facie* qu'il y avait "similarité".²⁵² Ainsi, la condition sur laquelle repose l'allégation de l'Argentine au titre de l'article II:1 n'est pas remplie. Par conséquent, nous n'avons pas à traiter cette allégation ni la demande de l'Argentine visant à ce que nous complétions l'analyse juridique et nous ne formulons pas de constatations à cet égard.

6.83. Nous avons constaté que l'analyse du Groupe spécial était erronée, et nous avons donc infirmé sa constatation selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs au titre de l'article II:1 de l'AGCS. Nous avons également infirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle les services et fournisseurs de services argentins étaient "similaires" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs au titre de l'article XVII de l'AGCS. Notre infirmation de ces constatations signifie que les constatations du Groupe spécial concernant le "traitement non moins favorable" sont sans fondement parce qu'elles reposent sur les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les services et fournisseurs de services pertinents sont "similaires". En outre, en conséquence de notre infirmation des constatations de "similarité" formulées par le Groupe spécial, il ne reste aucune constatation d'incompatibilité avec l'AGCS. Cela, à son tour, rend sans intérêt l'analyse par le Groupe spécial de la question de savoir si les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 peuvent être justifiées en vertu de l'article XIV c) de l'AGCS, et si les mesures 5 et 6 peuvent être justifiées en vertu du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS.

6.84. En même temps, nous notons que, pour la plupart, les allégations d'erreur formulées par le Panama concernant les constatations du Groupe spécial relatives au "traitement non moins favorable", ainsi que les constatations du Groupe spécial au titre de l'article XIV c) et du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, portent sur des "questions de droit couvertes par le rapport du [G]roupe spécial et [des] interprétations du droit données par celui-ci", et entrent donc dans le champ de l'examen en appel au titre de l'article 17:6 du Mémoire d'accord. En outre, plusieurs questions soulevées dans l'appel du Panama ont des incidences pour l'interprétation des dispositions de l'AGCS. Gardant ces considérations à l'esprit, nous passons à l'examen des questions soulevées dans l'appel du Panama.

6.2 Article II et article XVII de l'AGCS – "Traitement non moins favorable"

6.85. Le Panama allègue que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" au regard des articles II:1 et XVII de l'AGCS²⁵³, et a aussi fait erreur dans son application de l'expression "traitement non moins favorable" au regard de l'article XVII de l'AGCS.²⁵⁴ Il nous demande de maintenir la constatation du Groupe spécial selon laquelle les mesures en cause sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS sur la base des constatations préliminaires du Groupe spécial au titre de cette disposition. Il nous demande également d'infirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS et de constater, au lieu de cela, que ces mesures sont incompatibles avec cette disposition.²⁵⁵

6.86. Avant d'analyser l'appel du Panama, nous jugeons utile de commencer par donner un bref aperçu des constatations pertinentes du Groupe spécial et des allégations et arguments des participants en appel. Ensuite, nous exposons notre interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant aux articles II:1 et XVII de l'AGCS, et examinerons les erreurs alléguées d'interprétation commises par le Groupe spécial à la lumière de notre interprétation, avant d'examiner les erreurs d'application alléguées par le Panama.

²⁵² Nous avons examiné le dernier point plus haut au paragraphe 6.63, bien que ce soit pour les besoins de l'argumentation.

²⁵³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 3.2 et 4.2 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.235 et 7.494).

²⁵⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.33.

²⁵⁵ Contrairement à son allégation au titre de l'article II:1 de l'AGCS, qui concernait les mesures en cause, l'allégation du Panama au titre de l'article XVII de l'AGCS ne concernait que les mesures 2, 3 et 4. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.436)

6.2.1 Constatations du Groupe spécial au titre de l'article II:1 de l'AGCS

6.87. Tout d'abord, pour déterminer le sens ordinaire de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1 de l'AGCS, le Groupe spécial a fait référence à plusieurs définitions données par des dictionnaires des mots utilisés dans cet article.²⁵⁶ Il a en outre pris note de deux aspects qu'il a jugés pertinents pour son interprétation, à savoir le vaste champ de l'obligation énoncée à l'article II de l'AGCS et la référence dans l'article II:1 aux "services et fournisseurs de services". En particulier, il a considéré que la référence aux "fournisseurs de services" était liée à la nature des services et du commerce des services, et a mis en avant "certaines caractéristiques très particulières" des services qui "les différenci[aient] des marchandises".²⁵⁷

6.88. Eu égard à cela, le Groupe spécial a considéré que le cadre réglementaire dans lequel les fournisseurs de services opéraient pouvait être pertinent dans certaines circonstances dans le cadre de l'AGCS en raison de son "incidence directe sur le service".²⁵⁸ Selon le Groupe spécial, le droit des Membres de réglementer la fourniture de services afin de répondre à des objectifs de politique nationale, "consacré dans le préambule de l'AGCS", confirme la pertinence du cadre réglementaire dans le contexte du commerce des services.²⁵⁹

6.89. Le Groupe spécial a ensuite examiné le contexte fourni par l'article XVII:3 de l'AGCS²⁶⁰, et a estimé que le concept de "traitement non moins favorable" visé à l'article II:1 était également axé sur les "conditions de concurrence". Puis il a examiné le contexte fourni par les dispositions pertinentes du GATT de 1994 et de l'Accord sur les obstacles techniques au commerce (Accord OTC), ainsi que les interprétations de l'expression "traitement non moins favorable" par l'Organe d'appel au regard de ces accords. De plus, le Groupe spécial a noté qu'il existait "certaines similarités entre l'AGCS et l'Accord OTC"²⁶¹ en ce sens que les préambules des deux Accords reconnaissent le droit des Membres de réglementer afin d'atteindre certains objectifs. Il a toutefois souligné que la référence aux "fournisseurs de services" différencie l'AGCS des deux autres Accords et a expliqué que cette référence "[avait] une influence décisive" sur la pertinence des interprétations de l'Organe d'appel pour l'exercice d'interprétation du Groupe spécial en l'espèce.²⁶² Par conséquent, selon le Groupe spécial, les interprétations développées au regard de l'article III:4 du GATT de 1994 et de l'article 2.1 de l'Accord OTC ne peuvent pas être transposées directement à l'article II:1 de l'AGCS.

6.90. Eu égard aux considérations qui précèdent, le Groupe spécial a constaté, dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable", que la référence aux "fournisseurs de services" faite à l'article II:1 "[pourrait] conduire l'interprète" à tenir compte des "aspects réglementaires pertinents relatifs aux fournisseurs de services qui [avaient] une incidence sur les conditions de concurrence".²⁶³ D'après le Groupe spécial, "[l]a prise en compte de ces aspects réglementaires pourrait ... aboutir à l'idée que certaines distinctions réglementaires entre fournisseurs de services établies par un Membre ne constituent pas nécessairement" un traitement moins favorable au regard de l'article II:1 de l'AGCS.²⁶⁴

6.91. Par conséquent, le Groupe spécial a expliqué son approche comme suit: premièrement, il déterminerait si, pour chacune des huit mesures en cause, l'Argentine accordait un traitement *différent* aux deux catégories de services et fournisseurs de services (pays coopératifs et non coopératifs); puis il examinerait si le traitement était *moins favorable* pour les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs. Il a estimé que, pour déterminer si le traitement était moins favorable, il était tenu d'évaluer si la mesure modifiait les conditions de

²⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.205.

²⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.212.

²⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.212.

²⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.217.

²⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.220. L'article XVII:3 de l'AGCS dispose ce qui suit: Un traitement formellement identique ou formellement différent sera considéré comme étant moins favorable s'il modifie les conditions de concurrence en faveur des services ou fournisseurs de services du Membre par rapport aux services similaires ou aux fournisseurs de services similaires de tout autre Membre.

²⁶¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.230.

²⁶² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.228.

²⁶³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.232.

²⁶⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.232.

concurrence. En outre, il a dit que cette évaluation devait "prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence, et en particulier, la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers".²⁶⁵

6.92. Suivant cette approche, le Groupe spécial a constaté, pour commencer, que le traitement accordé aux services et fournisseurs de services des pays coopératifs en vertu de chacune des mesures en cause était différent de celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs.²⁶⁶ Il a ensuite constaté, à titre préliminaire, que chacune des mesures modifiait les conditions de concurrence au détriment des services et fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs.²⁶⁷ Puis le Groupe spécial a pris en compte les "aspects réglementaires" en l'espèce, à savoir la possibilité pour l'Argentine d'accéder aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers. Il a constaté qu'en raison de la conception du Décret n° 589/2013, "la manière dont l'Argentine qualifi[ait] les pays de coopératifs ou de non coopératifs n'[était] pas en cohérence avec la possibilité pour elle d'avoir accès aux renseignements fiscaux".²⁶⁸

6.93. Eu égard à cela, le Groupe spécial a conclu que le Panama avait démontré que les mesures en cause n'accordaient pas un "traitement non moins favorable" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs.²⁶⁹

6.2.2 Constatations du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS

6.94. Le Groupe spécial a estimé que, comme l'article II de l'AGCS, l'article XVII de l'AGCS faisait référence non seulement aux *services* similaires mais aussi aux *fournisseurs de services* similaires. Il a alors donné la même interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" au regard de l'article XVII que celle qu'il avait donnée au regard de l'article II:1, et a adopté la même approche analytique que celle qu'il avait adoptée au titre de l'article II:1.²⁷⁰ Suivant cette approche, le Groupe spécial a tout d'abord constaté, eu égard à ses constatations au titre de l'article II:1, que les mesures 2, 3 et 4 établissaient un traitement différent pour les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires argentins.²⁷¹ De même, il s'est référé à ses conclusions "préliminaires" de "traitement moins favorable" au titre de l'article II:1²⁷² et a constaté, "à titre préliminaire", que les mesures 2, 3 et 4 "n'accord[aient] pas un traitement non moins favorable aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui [était] accordé aux services et fournisseurs de services similaires argentins".²⁷³

6.95. Le Groupe spécial a entrepris de déterminer si ses conclusions préliminaires sur le traitement moins favorable pouvaient être confirmées après un examen de l'incidence sur les conditions de concurrence de la possibilité pour l'Argentine d'accéder aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs de services. Il a estimé que les mesures 2, 3 et 4 visaient à "neutralis[er] un "avantage concurrentiel indu"" dont jouissaient les fournisseurs de services des pays non coopératifs en raison de l'absence d'échange, avec l'Argentine, de renseignements fiscaux sur leurs fournisseurs.²⁷⁴ Comme cet avantage n'est pas à la disposition des fournisseurs

²⁶⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.235.

²⁶⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.237 à 7.273.

²⁶⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.282, 7.300, 7.308, 7.318, 7.328, 7.338, 7.350 et 7.359.

Pour toutes les mesures sauf deux (mesures 4 et 6), les constatations du Groupe spécial font référence aux "fournisseurs de services" uniquement.

²⁶⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.290. Voir aussi les paragraphes 7.301, 7.309, 7.319, 7.329, 7.339, 7.351 et 7.360.

²⁶⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.362. Étant parvenu à cette conclusion, le Groupe spécial n'a pas jugé nécessaire "de poursuivre [son] analyse pour traiter la question de savoir si un "traitement non moins favorable" qui n'exist[ait] pas [était] accordé immédiatement et sans condition aux services et fournisseurs de services similaires". (*Ibid.*, paragraphe 7.363)

²⁷⁰ Voir *supra* les paragraphes 6.90 et 6.91.

²⁷¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.499.

²⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.501 à 7.503.

²⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.504. Voir aussi les paragraphes 7.500 à 7.503.

²⁷⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.515 (citant le rapport de l'OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (pièce ARG-22 présentée au Groupe spécial), page 39).

de services argentins aux renseignements fiscaux desquels les autorités argentines ont accès, le Groupe spécial a estimé qu'aucune de ces mesures ne concédait de "faveur" aux services et fournisseurs de services argentins.²⁷⁵ En revanche, il a estimé que les mesures 2, 3 et 4 étaient conçues pour garantir que le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services argentins et ceux des pays non coopératifs se fasse "sur un pied d'égalité".²⁷⁶ Selon lui, cela était compatible avec l'objectif de l'article XVII de l'AGCS, à savoir "garantir l'égalité des conditions de concurrence" entre les services et fournisseurs de services étrangers et nationaux.²⁷⁷

6.96. Eu égard à cela, le Groupe spécial a constaté que le Panama n'avait pas établi que les mesures 2, 3 et 4 accordaient un traitement moins favorable aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires argentins.²⁷⁸

6.2.3 Allégations et arguments formulés en appel

6.97. Le Panama allègue que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant aux articles II:1 et XVII de l'AGCS lorsqu'il a constaté que l'évaluation de la question de savoir si une mesure modifiait les conditions de concurrence au regard de ces dispositions en l'espèce "[devait] [aussi] prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence", à savoir "la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers".²⁷⁹ Le Panama soutient que, dans le contexte du GATT de 1994 comme de l'AGCS, les groupes spéciaux de l'OMC et l'Organe d'appel ont constamment constaté qu'une mesure accordait un "traitement moins favorable" lorsqu'elle modifiait les conditions de concurrence sur le marché pertinent sans prendre en compte aucun aspect réglementaire. Il affirme que l'interprétation que le Groupe spécial a donnée de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1 est erronée parce qu'il a mal interprété le contexte de cette expression, a mal compris l'objet et le but de l'AGCS et n'a pas tenu compte de la jurisprudence pertinente. Le Panama estime en outre que la conclusion finale du Groupe spécial au titre de l'article II:1 aurait dû être fondée entièrement sur sa constatation préliminaire selon laquelle les mesures en cause modifiaient les conditions de concurrence au détriment des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.²⁸⁰

6.98. S'agissant de l'article XVII de l'AGCS, le Panama soutient que le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" pour les mêmes raisons que celles qu'il a exposées dans le cadre de son appel au titre de l'article II:1. Il ajoute qu'en appliquant l'article XVII aux mesures 2, 3 et 4, le Groupe spécial a "exposé un peu plus en détail de quelle façon les aspects réglementaires devraient être abordés lors de l'évaluation du "traitement moins favorable"". ²⁸¹ Plus spécifiquement, le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné en vertu duquel, si un aspect réglementaire accordait un "avantage concurrentiel indu" à des services ou fournisseurs de services de certaines origines étrangères, les Membres pouvaient imposer des charges plus élevées ou des prescriptions additionnelles à ces services ou fournisseurs de services afin de "neutraliser" cet avantage concurrentiel indu.²⁸² Le Panama affirme en outre qu'en appliquant un critère juridique incorrect au titre de l'article XVII:1 aux mesures 2, 3 et 4, le Groupe spécial s'est appuyé sur des hypothèses non étayées et a établi des conclusions non motivées et contradictoires. Eu égard à cela, le Panama nous demande d'infirmier la constatation du Groupe spécial au titre de l'article XVII de l'AGCS, de compléter l'analyse juridique et de constater que les mesures 2, 3 et 4 sont incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.²⁸³

²⁷⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.516.

²⁷⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.521.

²⁷⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.520.

²⁷⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.522.

²⁷⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 3.2 et 4.2; rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.235. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.494.

²⁸⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 3.31 à 3.68.

²⁸¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.25.

²⁸² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 4.13 et 4.41.a (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.514 à 7.516, 7.520 et 7.521).

²⁸³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.41.

6.99. En appel, l'Argentine ne présente pas d'arguments de fond concernant l'interprétation et l'application de l'expression "traitement non moins favorable" figurant aux articles II:1 et XVII de l'AGCS. En revanche, elle affirme que l'appel du Panama, ainsi que l'autre appel de l'Argentine, devraient être tranchés sur la base de la "similarité". Selon l'Argentine, le Groupe spécial n'a pas fait erreur dans ses constatations concernant l'importance des distinctions réglementaires pour une bonne interprétation des articles II:1 et XVII de l'AGCS. Toutefois, elle soutient que les différences réglementaires qui affectent les rapports de concurrence entre les services et fournisseurs de services devraient être dûment examinées, en premier lieu, dans le cadre de l'évaluation de la question de savoir si les services et fournisseurs de services en cause peuvent être considérés comme "similaires". Dans la mesure où ils ne peuvent pas être considérés comme "similaires", la question du "traitement non moins favorable" ne se pose pas.²⁸⁴

6.100. Par ailleurs, l'Argentine affirme que, s'il avait imposé au Panama de s'acquitter de la charge de la preuve qui lui incombait dans le contexte de l'analyse de la "similarité", le Groupe spécial aurait conclu à juste titre que le Panama n'avait pas établi *prima facie* l'existence d'une "similarité". Par conséquent, renvoyant aux raisons exposées dans sa communication en tant qu'autre appelant, l'Argentine nous demande d'infirmer ou de modifier les conclusions finales du Groupe spécial au titre des articles II:1 et XVII de l'AGCS sans avoir besoin d'examiner les allégations d'erreur du Panama concernant l'interprétation et l'application par le Groupe spécial de l'expression "traitement non moins favorable".²⁸⁵

6.2.4 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1 et à l'article XVII de l'AGCS

6.101. Dans la présente section, nous exposons notre interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant aux articles II:1 et XVII de l'AGCS, et examinons les erreurs d'interprétation alléguées du Groupe spécial à la lumière de notre interprétation. Lorsque nous examinons les constatations du Groupe spécial, nous commençons par l'énonciation par le Groupe spécial de son critère juridique sur la base de son interprétation des articles II:1 et XVII, y compris son analyse de leurs textes et contextes, ainsi que de l'objet et du but de l'AGCS.²⁸⁶ En outre, nous notons que le Groupe spécial a donné plus de détails sur son approche de l'évaluation du "traitement non moins favorable" dans le cadre de son application des articles II:1 et XVII aux faits de la cause, et que, selon le Panama, certaines parties de cette application reflètent aussi des erreurs d'interprétation alléguées du Groupe spécial. Par conséquent, dans l'analyse que nous effectuons ci-après, nous examinons également les constatations pertinentes du Groupe spécial dans le cadre de l'application des articles II:1 et XVII, afin d'examiner les erreurs d'interprétation alléguées du Groupe spécial qui ressortent de cette application.

6.2.4.1 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son énonciation du critère juridique du "traitement non moins favorable"

6.102. Les articles II:1 et XVII de l'AGCS disposent ce qui suit:

Article II *Traitement de la nation la plus favorisée*

1. En ce qui concerne toutes les mesures couvertes par le présent accord, chaque Membre accordera immédiatement et sans condition aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde aux services similaires et fournisseurs de services similaires de tout autre pays.

²⁸⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 39 et 45.

²⁸⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 42 et 44.

²⁸⁶ Étant donné que l'interprétation donnée par le Groupe spécial de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article XVII est, dans une large mesure, basée sur les mêmes raisons que celles qu'il a exposées lorsqu'il a interprété la même expression figurant à l'article II:1, notre examen de l'interprétation du Groupe spécial renvoie principalement aux constatations pertinentes du Groupe spécial relatives à l'article II:1 de l'AGCS.

Article XVII
Traitement national

1. Dans les secteurs inscrits dans sa Liste, et compte tenu des conditions et restrictions qui y sont indiquées, chaque Membre accordera aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre, en ce qui concerne toutes les mesures affectant la fourniture de services, un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde à ses propres services similaires et à ses propres fournisseurs de services similaires.[*]

2. Un Membre pourra satisfaire à la prescription du paragraphe 1 en accordant aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre soit un traitement formellement identique à celui qu'il accorde à ses propres services similaires et à ses propres fournisseurs de services similaires, soit un traitement formellement différent.

3. Un traitement formellement identique ou formellement différent sera considéré comme étant moins favorable s'il modifie les conditions de concurrence en faveur des services ou fournisseurs de services du Membre par rapport aux services similaires ou aux fournisseurs de services similaires de tout autre Membre.

[* Note de bas de page de l'original] ¹⁰ Les engagements spécifiques contractés en vertu du présent article ne seront pas interprétés comme obligeant un Membre à compenser tous désavantages concurrentiels intrinsèques qui résultent du caractère étranger des services ou fournisseurs de services pertinents.

6.103. Examinant le texte de ces dispositions, nous notons que les deuxième et troisième paragraphes de l'article XVII précisent le sens de l'obligation qu'a un Membre d'accorder un "traitement non moins favorable" conformément à l'article XVII:1. Spécifiquement, l'article XVII:2 reconnaît qu'un Membre peut satisfaire à cette prescription en accordant aux services et fournisseurs de services "soit un traitement formellement identique ... soit un traitement formellement différent". L'article XVII:3 dispose qu'"[u]n traitement formellement identique ou formellement différent sera considéré comme étant moins favorable *s'il modifie les conditions de concurrence* en faveur des services ou fournisseurs de services du Membre par rapport aux services similaires ou aux fournisseurs de services similaires de tout autre Membre".²⁸⁷ Selon nous, bien que l'article XVII:3 fasse référence à la modification des conditions de concurrence *en faveur* des services ou fournisseurs de services nationaux, le critère juridique énoncé à l'article XVII:3 appelle un examen du point de savoir si une mesure modifie les conditions de concurrence *au détriment* des services ou fournisseurs de services de tout autre Membre. Le traitement moins favorable accordé aux services ou fournisseurs de services étrangers et le traitement plus favorable accordé aux services ou fournisseurs de services nationaux similaires constituent les deux faces de la même médaille.

6.104. La note de bas de page 10 relative à l'article XVII:1 fournit d'autres éclaircissements concernant le sens de l'obligation d'accorder un "traitement non moins favorable" au titre de l'article XVII:1. La note de bas de page 10 dispose que les engagements spécifiques contractés en vertu de l'article XVII:1 "ne seront pas interprétés comme obligeant un Membre à compenser tous désavantages concurrentiels intrinsèques qui résultent du caractère étranger des services ou fournisseurs de services pertinents". Comme son texte l'indique, les "désavantages concurrentiels intrinsèques" dont il est question à la note de bas de page 10 résultent du "caractère étranger" des services ou fournisseurs de services pertinents, et non de la mesure contestée adoptée par le Membre importateur.²⁸⁸ Les "désavantages concurrentiels intrinsèques" visés à la note de bas de page 10 doivent donc être distingués de l'incidence de la mesure sur les conditions de concurrence sur le marché. En disposant qu'un Membre n'est pas tenu de "compenser" ces "désavantages concurrentiels intrinsèques", la note de bas de page 10 indique donc clairement que l'obligation de traitement national énoncée à l'article XVII:1 ne concerne pas les avantages ou désavantages concurrentiels relatifs des services et fournisseurs de services qui ne sont pas causés par la

²⁸⁷ Pas d'italique dans l'original.

²⁸⁸ S'agissant de ce qui peut constituer ces "désavantages concurrentiels intrinsèques", le Groupe spécial *Canada – Automobiles* a noté que la fourniture de certains services de réparation et d'entretien de machines et de matériels suivant des modes 1 et 2 n'aurait pas pu être techniquement faisable pour les fournisseurs étrangers, car ces services exigeaient la présence physique du fournisseur. (Voir le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.300.)

mesure contestée. En fait, le critère du "traitement non moins favorable" doit être fondé sur l'incidence des conditions de concurrence qui *résulte de* la mesure contestée.²⁸⁹

6.105. Pour ce qui est de l'article II:1 de l'AGCS, nous notons que cette disposition ne définit pas davantage l'expression "traitement non moins favorable". En outre, nous rappelons que l'article XVII:1 contient une obligation de traitement national, tandis que l'article II:1 contient une obligation de traitement de la nation la plus favorisée. Néanmoins, les dispositifs de ces dispositions ont un libellé similaire, en ce sens qu'un Membre est tenu d'accorder un "traitement non moins favorable" aux "services et fournisseurs de services de tout autre Membre". Les deux dispositions ont pour objet de prohiber la discrimination à l'encontre des services et fournisseurs de services étrangers par rapport aux services et fournisseurs de services similaires. Bien que le contexte immédiat de cette expression dans les articles II:1 et XVII:1 ne soit pas constitué de termes identiques, et que l'article II ne contienne pas les précisions concernant le critère du "traitement non moins favorable" qui figurent à l'article XVII:2 et 3, l'Organe d'appel a constaté que les deux dispositions avaient pour nature essentielle d'être des dispositions antidiscrimination et couvraient la discrimination tant *de jure* que *de facto*.²⁹⁰ Par conséquent, les précisions concernant le sens de l'expression "traitement non moins favorable" contenues à l'article XVII, et en particulier à l'article XVII:3, devraient aussi constituer un contexte pertinent pour le sens de la même expression figurant à l'article II:1.

6.106. Nous notons que, dans l'affaire *CE – Bananes III*, l'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle les procédures de licences des CE dans ce différend octroyaient un traitement moins favorable au titre tant de l'article II que de l'article XVII de l'AGCS. Pour ce faire, l'Organe d'appel a fondé ses constatations au titre des deux dispositions sur la même notion de "traitement moins favorable". Spécifiquement, il a souscrit à l'avis du Groupe spécial selon lequel divers aspects des procédures de licences des CE en cause créaient des conditions de concurrence moins favorables pour les fournisseurs de services originaires des pays plaignants.²⁹¹ Les constatations de l'Organe d'appel indiquent qu'en substance, le concept de "traitement non moins favorable" prévu par les deux dispositions de l'AGCS relatives au traitement de la nation la plus favorisée et au traitement national est focalisé sur une modification des conditions de concurrence par la mesure. Ce critère juridique ne prévoit pas d'examen distinct et additionnel de l'objectif réglementaire de la mesure contestée ou des préoccupations réglementaires la sous-tendant. En effet, dans des différends antérieurs, le fait qu'une mesure modifiait les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services de tout autre Membre était, en lui-même, suffisant pour une constatation de traitement moins favorable au titre des articles II:1 et XVII de l'AGCS.²⁹²

6.107. Dans le présent différend, le Groupe spécial s'est également appuyé sur la définition du traitement "moins favorable" donnée à l'article XVII:3 lorsqu'il a interprété l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1, et n'a "rien [vu] qui empêcherait d'utiliser" cette définition dans le contexte de l'article II:1.²⁹³ Il a donc estimé que le concept de "traitement non

²⁸⁹ Voir aussi *infra* le paragraphe 6.146.

²⁹⁰ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphe 233.

²⁹¹ Rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphes 240 à 248. Dans ce différend, l'Organe d'appel a dit que les constatations pertinentes concernant l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée énoncée à l'article I^{er} du GATT de 1994 seraient plus pertinentes pour l'interprétation de l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée énoncée à l'article II de l'AGCS. (Voir *ibid.*, paragraphe 231.)

²⁹² Cela est démontré par les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *CE – Bananes III*, exposées ci-dessus. (Voir le rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphes 7.341, 7.353, 7.368, 7.380, 7.385, 7.393 et 7.397; et le rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III (article 21:5 – Équateur)*, paragraphe 6.133.) Après avoir défini le traitement moins favorable prévu à l'article XVII:3, les Groupes spéciaux *Chine – Services de paiement électronique* et *Chine – Publications et produits audiovisuels* ont constaté que certaines mesures de la Chine modifiaient les conditions de concurrence au détriment des fournisseurs similaires d'autres Membres et étaient donc incompatibles avec l'article XVII:1 de l'AGCS. (Voir les rapports des Groupes spéciaux *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.979; et *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.712 et 7.714.)

²⁹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.220.

moins favorable" visé à l'article II:1 "[était] également axé sur les "conditions de concurrence"". ²⁹⁴ Cet élément de l'interprétation du Groupe spécial concorde avec l'analyse que nous avons exposée plus haut et avec les constatations établies par les groupes spéciaux et l'Organe d'appel dans des différends antérieurs en ce qui concerne les articles II:1 et XVII de l'AGCS. ²⁹⁵ Toutefois, outre la définition figurant à l'article XVII:3, le Groupe spécial a aussi constaté que "deux aspects" du texte de l'article II:1 étaient pertinents pour son interprétation de l'expression "traitement non moins favorable". ²⁹⁶ Comme il est indiqué plus haut, ces aspects sont le vaste champ de l'obligation énoncée à l'article II:1 et la référence aux "services et fournisseurs de services".

6.108. S'agissant du vaste champ de l'obligation énoncée à l'article II:1, le Groupe spécial a observé que cette disposition s'appliquait en ce qui concerne "toutes les mesures couvertes par le présent accord", qui sont, quant à elles, définies à l'article I:1 comme étant les "mesures des Membres qui affectent le commerce des services". ²⁹⁷ Le Groupe spécial a en outre noté que l'expression "qui affecte" "indiqu[ait] un vaste champ d'application" ²⁹⁸, et a mis en avant la définition large du mot "mesure" donnée à l'article XXVIII a) de l'AGCS. Selon le Groupe spécial, le vaste champ de l'AGCS transparaît également dans le fait que le commerce des services est défini comme étant la fourniture d'un service suivant quatre modes et que, dans le cadre des deux premiers modes, le fournisseur de services "[peut] se trouver hors du territoire du Membre qui "importe" le service". ²⁹⁹ Cependant, mis à part ces observations, le Groupe spécial n'a pas précisé comment le vaste champ de l'obligation énoncée à l'article II:1 éclairait l'interprétation de l'expression "traitement non moins favorable". ³⁰⁰

6.109. Selon nous, le fait qu'une disposition a un champ d'application potentiellement vaste n'est pas propre à l'article II:1 ou à l'article XVII de l'AGCS. Comme le Panama le souligne à juste titre, l'article III:4 du GATT de 1994 a lui aussi un champ d'application étendu, qui couvre "toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation [des] produits [en cause] sur le marché intérieur". ³⁰¹ Le mot "affectant" qui figure à la fois à l'article III:4 du GATT de 1994 et à l'article I:1 de l'AGCS a été interprété comme signifiant que ces dispositions ont un "vaste champ d'application". ³⁰² Le vaste champ de l'article III:4 du GATT de 1994 transparaît également dans le fait qu'il couvre les mesures affectant "la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation" des produits "sur le marché intérieur", incluant ainsi les mesures qui affectent non seulement les produits eux-mêmes mais également les producteurs ou les fournisseurs des produits. Néanmoins, il n'a pas été considéré que le vaste champ de l'article III:4 du GATT de 1994 justifiait d'exiger une analyse concernant les "aspects réglementaires" relatifs aux produits. En revanche, conformément au critère juridique relatif au "traitement non moins favorable" au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, le fait qu'une mesure modifie les conditions de concurrence au détriment des produits importés est, en lui-même, suffisant pour une constatation selon laquelle la mesure octroie un "traitement moins favorable". ³⁰³

6.110. S'agissant de la référence aux "services et fournisseurs de services", le Groupe spécial a jugé cet aspect "particulièrement significati[f]", surtout par comparaison avec "d'autres accords, comme le GATT de 1994 ou l'Accord OTC, qui [faisaient] référence aux produits uniquement et non aux producteurs". ³⁰⁴ Il a fait le raisonnement suivant: "Leur caractère intangible et la relation qui s'établit entre le consommateur et le fournisseur du service et, parallèlement, entre le service et son fournisseur, donnent aux services certaines *caractéristiques très particulières* qui les

²⁹⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.220.

²⁹⁵ Voir les rapports des Groupes spéciaux *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphes 7.341, 7.353, 7.368, 7.380, 7.385, 7.393 et 7.397; *CE – Bananes III (article 21:5 – Équateur)*, paragraphe 6.133; *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.712 et 7.714; et *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.979. Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphes 234, 244, 246 et 248.

²⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.209. Voir aussi le paragraphe 7.493.

²⁹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.209 et 7.210.

²⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.210 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphe 220).

²⁹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.210. (note de bas de page omise)

³⁰⁰ Voir aussi la communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 3.35.

³⁰¹ Voir la communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 3.36.

³⁰² Rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – FSC (article 21:5 – CE)*, paragraphes 208 à 210; *CE – Bananes III*, paragraphe 220.

³⁰³ Voir *infra* le paragraphe 6.119.

³⁰⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.211.

différencient des marchandises et qui, selon nous, ont une influence décisive sur leur production, leur commercialisation et leur utilisation."³⁰⁵ Le Groupe spécial a fait référence aux "caractéristiques très particulières" des services mais n'a pas précisé de quelle façon elles affectaient le sens de l'expression "traitement non moins favorable". Au lieu de cela, après avoir formulé l'observation ci-dessus, le Groupe spécial a dit ce qui suit:

[C]e contexte immédiat constitué par le texte même de l'article II:1 de l'AGCS, compte tenu des caractéristiques particulières des services et de la pertinence conférée aux fournisseurs de services, indique apparemment que le cadre réglementaire dans lequel les fournisseurs de services opèrent peut être pertinent dans certaines circonstances dans le cadre de l'AGCS en raison de son incidence directe sur le service par le biais de la personne physique ou morale qui le fournit. À cet égard, il apparaît selon nous que la détermination des aspects concrets du cadre réglementaire à considérer dans un examen du "traitement non moins favorable" peut uniquement se faire au cas par cas.³⁰⁶

6.111. Nous notons que la référence aux "fournisseurs de services" est une caractéristique particulière de l'AGCS. Cela ressort de l'article I:2, qui définit le "commerce des services" comme étant "la fourniture d'un service" par un fournisseur suivant quatre modes de fourniture. La définition du "commerce des services" indique clairement que la fourniture d'un service est indissociablement liée aux fournisseurs de services. Néanmoins, nous ne voyons pas comment la simple référence aux "fournisseurs de services" dans l'AGCS pourrait altérer le critère juridique du "traitement non moins favorable", c'est-à-dire la question de savoir si la mesure modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre.³⁰⁷ Spécifiquement, comme cela est expliqué plus en détail plus loin, ce critère juridique ne prévoit pas une étape analytique distincte concernant le point de savoir si l'"aspect réglementaire" relatif aux fournisseurs de services pourrait "transforme[r]" l'effet préjudiciable de la mesure sur les conditions de concurrence en un "traitement non moins favorable".³⁰⁸

6.112. Notre interprétation ci-dessus du critère juridique du "traitement non moins favorable", fondée sur le texte des articles II:1 et XVII de l'AGCS, est également étayée par la structure de l'AGCS. D'après cette structure, les Membres peuvent recourir à certaines flexibilités, qu'ils peuvent uniquement invoquer en vertu de l'AGCS, lorsqu'ils contractent leurs engagements au titre de l'AGCS, et leurs obligations sont restreintes par des exceptions ou d'autres dérogations énoncées dans l'AGCS et ses annexes. Plus spécifiquement, conformément à l'article XX de l'AGCS, un Membre peut contracter des engagements spécifiques en matière d'accès aux marchés et des obligations en matière de traitement national uniquement dans les secteurs ou sous-secteurs de services et uniquement pour les modes de fourniture qu'il souhaite libéraliser et inscrire dans sa Liste d'engagements au titre de l'AGCS. Dans les secteurs et pour les modes de fourniture qu'il choisit d'inclure dans sa Liste AGCS, un Membre est autorisé à assortir ses obligations en matière de traitement national de conditions et restrictions, et ses engagements en matière d'accès aux marchés de modalités, limitations et conditions.³⁰⁹

6.113. En outre, l'AGCS prévoit des exceptions générales et des exceptions concernant la sécurité aux obligations qu'il énonce, de la même manière que le GATT de 1994. En particulier, l'article XIV de l'AGCS et l'article XX du GATT de 1994 affirment tous les deux le droit des Membres de poursuivre divers objectifs réglementaires identifiés dans les paragraphes de ces dispositions même si, pour ce faire, ils agissent d'une manière incompatible avec les obligations énoncées dans d'autres dispositions des accords correspondants. Certains de ces objectifs sont les mêmes dans les deux dispositions, comme la protection de la moralité publique, la protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou la préservation des végétaux, et le respect des lois et

³⁰⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.212. (pas d'italique dans l'original)

³⁰⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.212. (note de bas de page omise)

³⁰⁷ En outre, comme il est signalé plus haut, le fait que l'article III:4 du GATT de 1994 couvre les mesures affectant "la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation" des produits "sur le marché intérieur" indique que cette disposition couvre également les mesures affectant les producteurs ou fournisseurs des produits. (Voir *supra* le paragraphe 6.109.)

³⁰⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.514.

³⁰⁹ Nous notons également que l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée prévue par l'AGCS est visée par l'Annexe sur les exemptions des obligations énoncées à l'article II, bien que cette annexe n'autorise pas l'inscription d'exemptions additionnelles dans les listes après l'entrée en vigueur de l'Accord pour un Membre.

réglementations compatibles avec les règles de l'OMC.³¹⁰ L'article XIV de l'AGCS contient également des exceptions ne figurant pas dans le GATT de 1994, qui concernent les mesures "nécessaires ... au maintien de l'ordre public", "vis[ant] à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs" et découlant d'"un accord visant à éviter la double imposition".³¹¹ Les deux exceptions relatives à la fiscalité, en particulier, reflètent le fait que l'AGCS couvre les fournisseurs de services, car l'imposition d'impôts directs et les accords visant à éviter la double imposition présentent un intérêt particulier pour les personnes morales et physiques et, donc, pour les fournisseurs de services. En outre, les diverses Annexes de l'AGCS contiennent également des mécanismes qui pourraient autoriser certains manquements aux obligations d'un Membre, comme le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers.

6.114. Au moyen de ces flexibilités et exceptions, l'AGCS vise à établir un équilibre entre les obligations contractées par un Membre au titre de l'Accord et le droit de ce Membre de poursuivre des objectifs de politique nationale. Le droit d'un Membre de poursuivre des objectifs de politique nationale est reconnu dans le préambule de l'AGCS, y compris les troisième et quatrième considérants. L'expression "objectifs de politique nationale" figurant dans le préambule, qui est générale et non définie, peut englober un large éventail d'objectifs, et les Membres disposent de divers moyens de poursuivre ces objectifs. Tout d'abord, des mesures poursuivant des objectifs de politique nationale peuvent être prises en dehors des secteurs et modes de fourniture visés par les listes AGCS. En outre, un Membre peut poursuivre une large gamme d'objectifs tout en agissant conformément aux obligations ou engagements qu'il a contractés au titre de l'AGCS. En effet, les engagements d'un Membre au titre de l'AGCS pourraient dans certains cas utilement contribuer à la réalisation de ses objectifs de politique nationale. Dans les cas où des mesures sont jugées *incompatibles* avec les obligations ou engagements d'un Membre au titre de l'AGCS, l'AGCS prévoit divers mécanismes, comme l'article XIV, qui prennent en compte les objectifs sous-tendant ces mesures.

6.115. Cet équilibre renforce aussi le critère juridique relatif au "traitement non moins favorable" établi au titre des dispositions en matière de non-discrimination de l'AGCS, c'est-à-dire la question de savoir si une mesure modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre. Dans les cas où une mesure est incompatible avec les dispositions en matière de non-discrimination, il est plus approprié de traiter les aspects ou préoccupations réglementaires qui pourraient éventuellement justifier cette mesure dans le contexte des exceptions pertinentes. Les traiter dans le contexte des dispositions en matière de non-discrimination perturberait l'équilibre existant dans le cadre de l'AGCS.

6.116. Le Groupe spécial a observé que les troisième et quatrième considérants du préambule reconnaissent le droit des Membres de réglementer le commerce des services afin de répondre à des "objectifs de politique nationale", mais que le préambule ne définissait pas ni n'énumérait les "objectifs de politique nationale". Il a en outre dit que le préambule ne reflétait pas les exceptions "peu nombreu[ses]" prévues à l'article XIV³¹², ni les autres exceptions prévues dans l'AGCS, y compris l'article XIVbis et le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers. Le Groupe spécial a dit craindre que "mettre sur le même pied les objectifs de politique nationale ... et les cas prévus dans les exceptions générales limitées signifie[] que toute réglementation adoptée "afin de répondre à des objectifs de politique nationale" constituerait nécessairement une violation du principe fondamental de non-discrimination et devrait être justifiée en vertu des articles XIV

³¹⁰ Voir l'article XIV a), b) et c) de l'AGCS et l'article XX a), b) et d) du GATT de 1994, respectivement.

³¹¹ Article XIV a), d) (note de bas de page omise) et e) de l'AGCS, respectivement. En particulier, l'article XIV d) permet de déroger à l'obligation de traitement national énoncée à l'article XVII de l'AGCS, tandis que l'article XIV e) permet de déroger à l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée énoncée à l'article II de l'AGCS.

³¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.215. Le Groupe spécial a observé que la liste d'exceptions figurant à l'article XX du GATT de 1994 était "plus longue" que celle des exceptions "peu nombreu[ses]" prévues à l'article XIV de l'AGCS, et que "les exceptions énumérées à l'article XIV de l'AGCS [étaient] moins nombreuses que celles qui figur[ai]ent à l'article XX du GATT de 1994". (*Ibid.*, note de bas de page 403 relative au paragraphe 7.215 et paragraphe 7.229) Une comparaison des listes figurant à l'article XIV de l'AGCS et à l'article XX du GATT de 1994 montre que la deuxième est plus longue du point de vue du nombre d'alinéas qu'elle contient et couvre des exceptions relatives à des biens tangibles, qui, par définition, ne présentent un intérêt que dans le contexte du GATT. Dans le même temps, le Groupe spécial n'a pas indiqué que la liste figurant à l'article XIV de l'AGCS couvrirait des éléments qui ne figuraient pas à l'article XX du GATT de 1994, comme ceux des alinéas d) et e), qui concernent la fiscalité et présentent un intérêt particulier pour les fournisseurs de services.

et XIVbis".³¹³ Il a donc estimé que les objectifs de politique nationale mentionnés dans le préambule ne devraient pas "se limiter" aux cas prévus par les "exceptions générales limitées" énoncées à l'article XIV de l'AGCS et dans les autres dispositions de l'AGCS qui établissent des exceptions.³¹⁴ Eu égard à cela, le Groupe spécial a dit ce qui suit:

À notre avis, le droit des Membres de réglementer conformément à leurs objectifs de politique nationale, consacré dans le préambule de l'AGCS, confirme la pertinence, s'agissant du commerce des services, du cadre réglementaire établi pour atteindre ces objectifs.³¹⁵

6.117. Comme il est indiqué plus haut³¹⁶, nous convenons que le champ des "objectifs de politique nationale" mentionnés dans le préambule est plus vaste que celui des objectifs énumérés dans les exceptions. Tant que les Membres respectent les obligations et engagements qu'ils ont contractés au titre de l'AGCS, ils sont libres de poursuivre les objectifs de politique nationale qu'ils jugent appropriés. À cet égard, le Panama a raison de dire que "les Membres, jour après jour, réglementent les secteurs de services et poursuivent une large gamme d'objectifs de politique nationale sans manquer à leurs obligations au titre de l'AGCS", et qu'ils n'agissent d'une manière incompatible avec leurs obligations de non-discrimination que lorsqu'ils poursuivent des objectifs conformément à des réglementations qui établissent une discrimination entre les services ou fournisseurs de services similaires.³¹⁷ Les exceptions prévues dans l'AGCS reconnaissent un nombre limité d'objectifs qui, dans certaines conditions, peuvent être poursuivis au moyen de mesures qui sont par ailleurs *incompatibles* avec l'AGCS. En d'autres termes, la poursuite des objectifs de politique nationale d'un Membre n'est pas équivalente au manquement d'un Membre à ses obligations au titre de l'AGCS, et peut être assurée sans qu'il soit nécessaire d'invoquer des exceptions. Ce n'est que si un Membre, dans la poursuite de ses objectifs, imposait des mesures incompatibles avec ses obligations au titre de l'AGCS – par exemple parce qu'elles modifient les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre – qu'il deviendrait nécessaire d'invoquer des exceptions.

6.118. Par conséquent, une interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" qui repose sur l'incidence préjudiciable de la mesure sur les conditions de concurrence n'empêche pas un Membre de poursuivre une large gamme d'objectifs de politique nationale en plus de ceux qui sont identifiés dans les exceptions. Par ailleurs, le droit d'un Membre de poursuivre des objectifs de politique nationale ne confirme pas, comme le Groupe spécial semblait le suggérer, "la pertinence ... du cadre réglementaire établi pour atteindre ces objectifs" aux fins de l'analyse du "traitement non moins favorable".³¹⁸ Pour ces raisons, nous ne partageons pas non plus l'avis du Groupe spécial selon lequel la pertinence des "aspects réglementaires ... relatifs aux fournisseurs de services" est "confirmé[e] par l'objet et le but de l'AGCS".³¹⁹

6.119. S'agissant du contexte fourni par les dispositions en matière de non-discrimination du GATT de 1994 et de l'Accord OTC, nous notons que notre interprétation des articles II:1 et XVII de l'AGCS concorde avec l'interprétation donnée par l'Organe d'appel des obligations de traitement de la nation la plus favorisée et de traitement national dans le contexte du GATT de 1994. Comme l'Organe d'appel l'a constaté dans l'affaire *CE – Produits dérivés du phoque*, l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée énoncée à l'article I:1 du GATT de 1994 prohibe les mesures qui "modifi[ent] les conditions de concurrence entre les produits importés similaires au détriment des produits importés en cause en provenance de pays tiers".³²⁰ En outre, l'Organe d'appel a constaté qu'il était bien établi dans la jurisprudence que, si une mesure "[avait] une incidence préjudiciable sur les conditions de concurrence des produits importés similaires, une telle

³¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.215.

³¹⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.215 et 7.216. Ces autres dispositions comprennent l'article XIVbis de l'AGCS sur les exceptions concernant la sécurité et le paragraphe 2 a) de l'Annexe de l'AGCS sur les services financiers qui se rapporte à l'"exception prudentielle". (*Ibid.*, paragraphe 7.215)

³¹⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.217.

³¹⁶ Voir *supra* le paragraphe 6.114.

³¹⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 3.55.

³¹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.217.

³¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.232 et 7.233, respectivement.

³²⁰ Rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.90. Voir aussi les paragraphes 5.87 et 5.88.

incidence préjudiciable équivaldr[ait] à un traitement qui [serait] "moins favorable" au sens de l'article III:4" du GATT de 1994.³²¹

6.120. L'Organe d'appel a adopté une approche différente concernant la pertinence des préoccupations réglementaires lorsqu'il a déterminé le "traitement non moins favorable" au titre de l'article 2.1 de l'Accord OTC. L'article 2.1 de l'Accord OTC impose aux Membres de faire en sorte, pour ce qui concerne les règlements techniques, "qu'il soit accordé aux produits importés en provenance du territoire de tout Membre un traitement non moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale et aux produits similaires originaires de tout autre pays". L'Organe d'appel a identifié un critère juridique en deux étapes servant à déterminer si un règlement technique est incompatible avec l'obligation de non-discrimination qui y figure. Il a établi qu'à titre de première étape, "un groupe spécial examinant une allégation de violation au titre de l'article 2.1 devrait chercher à déterminer si le règlement technique en cause modifie les conditions de concurrence sur le marché du Membre qui réglemente au détriment du groupe des produits importés par rapport au groupe des produits nationaux similaires".³²² À titre de deuxième étape, "un groupe spécial doit analyser en outre si l'effet préjudiciable sur les importations découle exclusivement d'une distinction réglementaire légitime, plutôt qu'elle ne reflète l'existence d'une discrimination à l'égard du groupe des produits importés".³²³

6.121. Dans l'affaire *CE – Produits dérivés du phoque*, l'Organe d'appel a expliqué pour quelles raisons il avait constaté que l'analyse en deux étapes élaborée au regard de l'article 2.1 de l'Accord OTC n'était pas un élément du critère juridique prévu à l'article III:4 du GATT de 1994.³²⁴ Une des raisons qu'il a indiquées était que, alors que les obligations des Membres au titre des articles I:1 et III:4 du GATT de 1994 étaient contrebalancées par le droit d'un Membre de réglementer d'une manière compatible avec les prescriptions des exceptions prévues à l'article XX, l'Accord OTC ne contenait pas de telles exceptions générales.³²⁵ Selon nous, cette observation de l'Organe d'appel a une résonance particulière dans le contexte de l'AGCS, où les obligations d'un Membre sont non seulement restreintes par les diverses exceptions qui y sont énumérées, mais sont aussi circonscrites par les flexibilités propres à l'AGCS. Par conséquent, dans le contexte tant du GATT de 1994 que de l'AGCS, une interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" qui ne prévoit pas un examen distinct des objectifs réglementaires d'une mesure cadre bien avec la structure générale de l'Accord correspondant.

6.122. Lorsqu'il a examiné le contexte fourni par les obligations de non-discrimination énoncées dans le GATT de 1994 et l'Accord OTC, le Groupe spécial a résumé les interprétations de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article III:4 du GATT et à l'article 2.1 de l'Accord OTC développées par l'Organe d'appel dans les affaires *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, *CE – Produits dérivés du phoque* et *États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle*.³²⁶ Bien que le Groupe spécial ait succinctement indiqué que le GATT de 1994 comme l'AGCS contenaient des clauses d'exception, ce qui n'était pas le cas de l'Accord OTC, et que cet aspect était "l'un de ceux que l'Organe d'appel [avait] pris en compte" lorsqu'il avait interprété l'article 2.1 de l'Accord OTC³²⁷, il n'a pas analysé davantage la pertinence de cet aspect pour son travail d'interprétation. Il a également omis de son analyse plusieurs affaires impliquant les articles II:1 et XVII de l'AGCS, dans lesquelles les groupes spéciaux et l'Organe d'appel ont constaté l'existence d'un traitement moins favorable lorsqu'une mesure modifiait les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services de tout autre Membre, sans analyser aucun "aspect réglementaire" de la mesure.³²⁸ Le Groupe spécial n'a pas examiné cette

³²¹ Rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.101 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle*, paragraphe 179; *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 305; *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 137; et *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 128).

³²² Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle*, paragraphe 180.

³²³ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle*, paragraphe 182. Voir aussi le paragraphe 215.

³²⁴ Voir les rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphes 5.121 à 5.125.

³²⁵ Voir les rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphes 5.124 et 5.125.

³²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.221 à 7.227.

³²⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.229.

³²⁸ Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *CE – Bananes III*, paragraphes 244, 246 et 248; et les rapports des Groupes spéciaux *CE – Bananes III (Équateur)*, paragraphes 7.302, 7.341, 7.353, 7.368, 7.393 et 7.397; *CE – Bananes III (article 21:5 – Équateur)*, paragraphe 6.133; *Chine – Services de paiement électronique*, paragraphes 7.712 et 7.714; et *Chine – Publications et produits audiovisuels*, paragraphe 7.979.

jurisprudence antérieure alors même qu'elle concerne les mêmes dispositions et les mêmes questions de droit.

6.123. À la fin de son analyse, le Groupe spécial est parvenu à la conclusion suivante concernant l'interprétation de l'expression "traitement non moins favorable" figurant à l'article II:1 de l'AGCS:

7.232. Nous sommes d'avis que le fait que les fournisseurs de services sont mentionnés peut conduire l'interprète, en fonction des circonstances particulières à chaque différend, à tenir compte dans son interprétation du "traitement non moins favorable", d'autres aspects, par exemple, les aspects réglementaires pertinents relatifs aux fournisseurs de services qui ont une incidence sur les conditions de concurrence. La prise en compte de ces aspects réglementaires pourrait, selon le cas, aboutir à l'idée que certaines distinctions réglementaires entre fournisseurs de services établies par un Membre ne constituent pas nécessairement un "traitement moins favorable" au sens de l'article II:1 de l'AGCS.

...

7.234. En outre, nous considérons que *l'élément relatif aux conditions de concurrence doit aussi être présent* dans notre interprétation du "traitement non moins favorable" au regard de l'article II:1 de l'AGCS, comme il est présent dans l'article XVII de l'AGCS, les articles I:1 et III:4 du GATT de 1994 et l'article 2.1 de l'Accord OTC.

7.235. Nous transposerons ensuite cette approche aux circonstances de l'espèce
À cet égard, nous estimons que pour déterminer si un traitement est moins favorable il faut évaluer si la mesure modifie les conditions de concurrence. *Nous considérons en outre qu'en l'espèce cette évaluation doit prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence, et en particulier, la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers.* ...³²⁹

Comme il est indiqué plus haut, le Groupe spécial est parvenu à une interprétation analogue dans le contexte de l'article XVII, après avoir fait référence à son interprétation au regard de l'article II:1.³³⁰

6.124. Selon nous, l'énonciation par le Groupe spécial de son critère juridique est ambiguë quant au rôle que jouent précisément les "aspects réglementaires" dans une analyse du "traitement non moins favorable". Par exemple, au paragraphe 7.232 de son rapport, le Groupe spécial a précisé que les aspects réglementaires qui pouvaient être pertinents dans le cadre de son critère juridique étaient ceux qui étaient "relatifs aux fournisseurs de services *qui [avaient] une incidence sur les conditions de concurrence*".³³¹ En outre, il a dit au paragraphe 7.235 que, dans le présent différend, "cette évaluation" – c'est-à-dire l'évaluation du point de savoir si la mesure modifie les conditions de concurrence – "[devait] prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence". Il apparaît que ces déclarations suggèrent qu'en vertu du critère juridique du Groupe spécial relatif au "traitement non moins favorable", la prise en compte des aspects réglementaires est un élément de l'examen du point de savoir si la mesure modifie les conditions de concurrence.

6.125. Dans le même temps, le Groupe spécial a dit, au paragraphe 7.232, que "[l]a prise en compte de ces aspects réglementaires pourrait ... aboutir à l'idée que certaines distinctions réglementaires entre fournisseurs de services établies par un Membre ne constitu[ai]ent pas nécessairement" un traitement moins favorable. Ensuite, au paragraphe 7.234, il a dit ce qui suit: "*l'élément relatif aux conditions de concurrence doit aussi être présent* dans notre interprétation du "traitement non moins favorable" au regard de l'article II:1 de l'AGCS".³³² Il apparaît que les mots "doit aussi" suggèrent que l'évaluation des conditions de concurrence est distincte de la prise en compte des aspects réglementaires mentionnée au paragraphe 7.232. Ces déclarations du Groupe spécial semblent donc indiquer que la prise en compte des aspects réglementaires ne

³²⁹ Pas d'italique dans l'original.

³³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.493 et 7.494. Voir aussi *supra* le paragraphe 6.94.

³³¹ Pas d'italique dans l'original. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.493.

³³² Pas d'italique dans l'original.

constitue *pas* un élément de l'examen du point de savoir si la mesure modifie les conditions de concurrence, mais constitue plutôt une étape analytique distincte. Ces déclarations donnent aussi à penser que, lors de cette étape distincte, une analyse de l'"aspect réglementaire" pourrait bien rendre une mesure compatible avec les articles II:1 et XVII, même si la mesure modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre. Si c'est bien ce que le Groupe spécial voulait dire, cela constituerait un critère juridique erroné.

6.126. En outre, l'énonciation par le Groupe spécial de son interprétation juridique, prise conjointement avec son application des articles II:1 et XVII, nous indique clairement qu'il a effectivement employé un tel critère juridique erroné. Comme il est expliqué dans la section suivante, lorsqu'il a appliqué les articles II:1 et XVII aux faits de la cause, le Groupe spécial a donné plus de détails sur le rôle des aspects réglementaires pour l'évaluation du "traitement non moins favorable" au sens de ces dispositions. L'application par le Groupe spécial des articles II:1 et XVII montre qu'il a effectivement employé un critère erroné en vertu duquel certains aspects réglementaires pouvaient "transformer" un "traitement moins favorable" en un "traitement non moins favorable".³³³ Or ni le texte et le contexte des articles II:1 et XVII de l'AGCS, ni l'objet et le but de l'AGCS ne constituent un fondement pour un tel critère juridique.

6.127. Enfin, nous tenons à souligner que notre analyse ne donne pas à penser que tout élément de preuve relatif aux aspects réglementaires doit *a priori* être exclu. Conformément à l'approche de l'évaluation du "traitement moins favorable" établie dans le cadre du GATT de 1994, une évaluation du point de savoir si une mesure modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre "doit commencer par une étude attentive de la mesure en cause, y compris un examen de sa conception, de sa structure et de son fonctionnement attendu".³³⁴ Lors d'une telle évaluation, dans la mesure où les éléments de preuve relatifs aux aspects réglementaires ont un rapport avec les conditions de concurrence, ils pourraient être pris en compte, sous réserve des circonstances particulières de l'affaire, et en tant que partie intégrante de l'analyse par le groupe spécial de la question de savoir si *la mesure en cause* modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre.

6.2.4.2 Question de savoir si le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné pour l'application de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS

6.128. Suivant l'approche exposée au paragraphe 7.235 de son rapport, cité plus haut, le Groupe spécial a analysé si, au regard de l'article II:1 de l'AGCS, chacune des huit mesures en cause accordait un "traitement non moins favorable" aux services et fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs.³³⁵ Pour chacune des mesures, il a d'abord constaté qu'elle imposait une charge plus importante ou des prescriptions additionnelles ou des conditions plus strictes aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport aux services et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs.³³⁶

6.129. À la lumière de ces constatations, le Groupe spécial est parvenu aux conclusions "préliminaires" que toutes les mesures en cause soit modifiaient les conditions de concurrence (mesures 1, 3, 5, 7 et 8) au détriment des fournisseurs de services des pays non coopératifs, soit

³³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.514.

³³⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 134.

³³⁵ Avant d'effectuer cette analyse, le Groupe spécial avait d'abord examiné chacune des huit mesures successivement et constaté que le traitement accordé aux services et fournisseurs de services des pays coopératifs était différent de celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.237 à 7.273.) Le Groupe spécial n'a pas expliqué pourquoi il jugeait nécessaire d'effectuer cette première étape analytique lors de laquelle il a examiné si un traitement "différent" était accordé aux services et fournisseurs de services pertinents. En tout état de cause, nous n'estimons pas que le critère juridique du "traitement non moins favorable" au titre de l'article II:1 de l'AGCS impose l'obligation d'examiner, à titre de première étape distincte, si le traitement pertinent prévu par la mesure est "différent".

³³⁶ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.282, 7.299, 7.307, 7.308, 7.318, 7.328, 7.336, 7.348, 7.356 et 7.357.

leur accordaient un traitement moins favorable (mesures 2, 4 et 6).³³⁷ Cela nous amène à penser qu'aux fins de ses conclusions préliminaires au titre de l'article II:1, le Groupe spécial a considéré comme interchangeables les concepts de modification des conditions de concurrence au détriment des fournisseurs de services pertinents, d'une part, et d'octroi d'un traitement moins favorable à ces fournisseurs, d'autre part. Cela est, selon nous, compatible avec une interprétation correcte de l'expression "traitement non moins favorable", suivant laquelle une mesure accorde un traitement moins favorable si elle modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services similaires de tout autre Membre.

6.130. De même, lorsqu'il a examiné les allégations du Panama au titre de l'article XVII, le Groupe spécial a fait référence à ses conclusions préliminaires de traitement moins favorable au titre de l'article II:1³³⁸, en particulier aux constatations concernant la charge additionnelle imposée par les mesures 2, 3 et 4 dans le cas de fournisseurs de services des pays non coopératifs. Il a en outre constaté qu'aucune charge additionnelle n'était imposée aux contribuables argentins lorsqu'ils passaient des contrats avec des fournisseurs de services argentins. Eu égard à cela, le Groupe spécial a constaté, "à titre préliminaire", que les mesures 2, 3 et 4 "n'accord[ai]ent pas un traitement non moins favorable aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui [était] accordé aux services et fournisseurs de services similaires argentins".³³⁹

6.131. Par conséquent, en ce qui concerne les allégations du Panama au titre tant de l'article II:1 que de l'article XVII de l'AGCS, le Groupe spécial est parvenu aux conclusions "préliminaires" que toutes les mesures pertinentes modifiaient les conditions de concurrence au détriment des fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs et que, donc, elles n'accordaient pas un "traitement non moins favorable" à ces fournisseurs de services. Néanmoins, le Groupe spécial n'a pas arrêté là son analyse. Au contraire, il a ensuite mené à bien, au regard tant de l'article II:1 que de l'article XVII, une étape analytique supplémentaire concernant les "aspects réglementaires" en l'espèce, c'est-à-dire "la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs de services étrangers qui fourniss[ai]ent des services en Argentine".³⁴⁰ Comme notre examen ci-dessous le montre, lors de cette étape analytique supplémentaire, le Groupe spécial n'a en fait pas examiné les aspects réglementaires afin d'évaluer comment les mesures modifiaient les conditions de concurrence mais il a effectivement employé un critère juridique erroné en vertu duquel les aspects réglementaires pouvaient justifier l'incidence préjudiciable dont il avait déjà constaté l'existence dans ses conclusions préliminaires susmentionnées.

6.2.4.2.1 Prise en compte par le Groupe spécial des "aspects réglementaires" au titre de l'article II:1 de l'AGCS

6.132. Lorsqu'il a examiné les "aspects réglementaires" dans le contexte des allégations du Panama au titre de l'article II:1 de l'AGCS, le Groupe spécial a rappelé que le Décret n° 589/2013 était l'"élément législatif essentiel" établissant les conditions pour qu'un pays soit considéré comme coopératif.³⁴¹ Il a rappelé qu'en vertu de ce décret, le statut de pays coopératif était accordé non seulement aux pays qui avaient conclu avec l'Argentine un accord ou une convention permettant l'échange de renseignements fiscaux, mais aussi aux pays qui étaient toujours en train de négocier un accord d'échange de renseignements fiscaux. Pour cette dernière catégorie de

³³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.282, 7.300, 7.308, 7.318, 7.328, 7.338, 7.350 et 7.359. Sauf pour les mesures 4 et 6, la conclusion préliminaire du Groupe spécial fait référence uniquement aux "fournisseurs de services" et ne mentionne pas les "services".

³³⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.501. Voir aussi les paragraphes 7.502 et 7.503. Avant de formuler cette constatation, le Groupe spécial avait estimé que ses constatations de traitement différent au titre de l'article II:1 s'appliquaient également au titre de l'article XVII parce que le traitement des services et fournisseurs de services argentins était le même que celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services des pays coopératifs. Par conséquent, sur la base de ses constatations au titre de l'article II:1, le Groupe spécial a conclu que les mesures 2, 3 et 4 établissaient un traitement différent pour les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires argentins. (Voir *ibid.*, paragraphe 7.499.) Comme il est indiqué plus haut dans la note de bas de page 335, nous n'estimons pas que le critère juridique du "traitement non moins favorable" au titre de l'article XVII impose l'obligation d'examiner, à titre de première étape distincte, si le traitement pertinent prévu par la mesure est "différent".

³³⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.504.

³⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.283. Voir aussi le paragraphe 7.505.

³⁴¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.285.

pays, l'Argentine n'a pas accès aux renseignements fiscaux. Parallèlement, les pays qui n'ont pas engagé de négociations sur des accords d'échange de renseignements fiscaux se voient attribuer le statut de pays non coopératif.³⁴²

6.133. Le Groupe spécial a constaté que, comme le Décret n° 589/2013 accordait le statut de pays coopératif aux pays qui avaient engagé des négociations mais n'échangeaient pas de renseignements fiscaux avec l'Argentine, il en résultait une certaine "incohérence"³⁴³, à savoir: i) que l'Argentine traitait des pays qui donnaient accès aux renseignements fiscaux de la même façon que des pays qui ne donnaient pas accès aux renseignements fiscaux³⁴⁴; et ii) que l'Argentine accordait un traitement différent aux pays pour lesquels elle n'avait pas accès aux renseignements fiscaux.³⁴⁵ Le Groupe spécial a en outre noté que le fait que la liste des pays coopératifs était, d'après les allégations, actualisée seulement une fois par an "[pouvait] également créer des distorsions dans le traitement qui [était] accordé à certains pays par rapport à d'autres se trouvant dans la même situation".³⁴⁶

6.134. Par conséquent, selon le Groupe spécial, "la conception et le fonctionnement [des mesures en cause], en vertu du Décret n° 589/2013, créent des distorsions en ce qui concerne i) l'octroi du statut coopératif à des [pays] qui n'ont pas conclu d'accord et qui ne sont donc pas tenu[s] par l'échange de renseignements fiscaux avec l'Argentine et, ii) l'actualisation de la liste des pays coopératifs".³⁴⁷ Le Groupe spécial a donc estimé ce qui suit:

[L]a conception [des mesures en cause], en vertu du Décret n° 589/2013, établit un traitement différencié selon que les services et fournisseurs de services proviennent de pays coopératifs ou de pays non coopératifs. Ce traitement différencié n'est pas lié, comme l'Argentine le soutient, au fait qu'elle a ou non accès aux renseignements fiscaux.³⁴⁸

6.135. Eu égard à cela, le Groupe spécial a conclu ce qui suit:

[L]a conception et le fonctionnement [des huit mesures en cause], en vertu du Décret n° 589/2013, crée des distorsions telles qu'elles *modifient les conditions de concurrence* au détriment des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs et accordent ainsi à ces derniers un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs.³⁴⁹

6.136. Selon nous, bien que le Groupe spécial ait employé le membre de phrase "modifient les conditions de concurrence" dans la conclusion citée ci-dessus, il n'a en fait, dans le cadre de sa prise en compte des aspects réglementaires pertinents, pas abordé la question de savoir si les mesures en cause modifiaient les conditions de concurrence au détriment des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs. En effet, comme il est indiqué plus haut, le Groupe spécial avait déjà conclu que les mesures en cause modifiaient les conditions de

³⁴² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.285 et 7.286.

³⁴³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.290.

³⁴⁴ Le Groupe spécial a noté, par exemple, que l'Allemagne et le Panama appartenaient tous les deux à la catégorie des "pays coopératifs". L'Argentine a conclu avec l'Allemagne un accord de double imposition qui est en vigueur depuis le 25 novembre 1979, ce qui lui donne accès aux renseignements fiscaux. Cependant, dans le cas du Panama, l'Argentine n'a pas accès aux renseignements fiscaux car elle n'a pas conclu d'accord d'échange de renseignements fiscaux avec ce pays. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.289)

³⁴⁵ Le Groupe spécial a noté, par exemple, que l'Argentine disait avoir commencé à négocier une convention de double imposition ou un accord d'échange de renseignements avec le Panama et Hong Kong, Chine. Aucun accord n'ayant été conclu avec ces deux juridictions, il n'y a pas, en principe, d'échange de renseignements fiscaux entre elles et l'Argentine. Néanmoins, le Panama a le statut de pays coopératif tandis que Hong Kong, Chine ne l'a pas. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.288)

³⁴⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.291. Le Groupe spécial a noté que la liste actuelle avait été publiée le 1^{er} janvier 2014 et n'avait pas été actualisée au moment de la remise du rapport final du Groupe spécial aux parties le 30 juin 2015. (*Ibid.*)

³⁴⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.301. Voir aussi les paragraphes 7.309, 7.319, 7.329, 7.339, 7.351 et 7.360.

³⁴⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.292. Voir aussi les paragraphes 7.301, 7.309, 7.319, 7.329, 7.339, 7.351 et 7.360.

³⁴⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.293. (pas d'italique dans l'original) Voir aussi les paragraphes 7.302, 7.310, 7.320, 7.330, 7.340, 7.352 et 7.361.

concurrence de cette manière.³⁵⁰ Dans l'analyse des "aspects réglementaires" faite par le Groupe spécial, nous ne trouvons aucune évaluation des conséquences de ces mesures sur les possibilités de concurrence des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport à celles des pays coopératifs. En revanche, il apparaît qu'en analysant les "aspects réglementaires" pertinents, le Groupe spécial a examiné quelque chose qui correspondait à la deuxième étape de l'analyse relative au "traitement non moins favorable" au regard de l'article 2.1 de l'Accord OTC, telle qu'elle a été élaborée dans la jurisprudence pertinente. Bien que le Groupe spécial n'ait pas utilisé de tels mots pour décrire son analyse, les déclarations qu'il a faites indiquent qu'il examinait effectivement si l'incidence préjudiciable sur les services et fournisseurs de services similaires, dont il avait déjà établi l'existence, "découl[ait] exclusivement d'une distinction réglementaire légitime"³⁵¹, alors même que cette étape analytique n'est pas prévue par les clauses de l'AGCS en matière de non-discrimination.

6.137. Spécifiquement, le Groupe spécial a dit qu'en vertu du Décret n° 589/2013, "la manière dont l'Argentine qualifi[ait] les pays de coopératifs ou de non coopératifs n'[était] pas en cohérence avec la possibilité pour elle d'avoir accès aux renseignements fiscaux"³⁵², alors même que la possibilité d'avoir accès aux renseignements fiscaux était la "raison d'être" de toutes les mesures en cause.³⁵³ De même, le Groupe spécial a constaté que le "traitement différencié" prévu par les mesures en cause n'était pas, comme l'Argentine le faisait valoir, fondé sur le fait qu'elle avait ou non accès aux renseignements fiscaux.³⁵⁴ Par conséquent, le Groupe spécial examinait effectivement si les aspects réglementaires en l'espèce pouvaient d'une manière ou d'une autre justifier l'incidence préjudiciable dont il avait déjà constaté l'existence, et pouvaient rendre la mesure non incompatible avec l'article II:1 de l'AGCS. Bien que le Groupe spécial ait finalement conclu que les aspects réglementaires en l'espèce ne rendaient pas les mesures en cause compatibles avec l'article II:1, cette conclusion ne change pas le fait qu'il a erronément mené à bien une étape d'examen supplémentaire qui n'est pas prévue dans le cadre du critère juridique correct du "traitement non moins favorable" prévu par l'AGCS.

6.2.4.2.2 Prise en compte par le Groupe spécial des "aspects réglementaires" au titre de l'article XVII de l'AGCS

6.138. Lorsqu'il a examiné les "aspects réglementaires" au regard de l'article XVII de l'AGCS, le Groupe spécial a pris note de la déclaration de l'Argentine selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 étaient des outils essentiels pour assurer l'égalité des conditions de concurrence sur le marché international des services financiers et autres services. Dans plusieurs documents du G-20, du Forum mondial et de l'OCDE, le Groupe spécial a trouvé des éléments étayant la déclaration de l'Argentine concernant l'importance de l'accès aux renseignements fiscaux pour assurer l'égalité des conditions de concurrence.³⁵⁵ Selon lui, la référence dans ces documents à la "*concurrence fiscale* dommageable" met en évidence le "lien" entre l'accès aux renseignements fiscaux (transparence fiscale) et les conditions de concurrence.³⁵⁶ Eu égard à cela, le Groupe spécial a émis l'avis suivant:

[U]ne question centrale du présent différend est de savoir si l'échange de renseignements fiscaux entre l'Argentine et les juridictions non coopératives constitue un aspect réglementaire qui modifie les conditions de concurrence sur le marché argentin de telle manière qu'il *transforme un traitement différent et, en principe, moins favorable en un "traitement non moins favorable"*.³⁵⁷

6.139. Selon nous, au titre de l'article XVII de l'AGCS, soit une mesure modifie les conditions de concurrence sur le marché, accordant ainsi un traitement moins favorable, soit elle ne le fait pas. Cependant, en faisant cette déclaration, le Groupe spécial a effectivement employé un critère en vertu duquel certains aspects réglementaires, allégués par un Membre dans un différend donné, pourraient "transformer" une mesure qui accorde un traitement moins favorable, et est donc

³⁵⁰ Voir *supra* le paragraphe 6.129.

³⁵¹ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Cigarettes aux clous de girofle*, paragraphe 182. Voir aussi le paragraphe 215.

³⁵² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.290.

³⁵³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.286.

³⁵⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.292.

³⁵⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.509 à 7.513.

³⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.513. (italique dans l'original)

³⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.514. (pas d'italique dans l'original)

incompatible avec l'article XVII de l'AGCS, en une mesure compatible avec les règles de l'AGCS. La déclaration du Groupe spécial confirme qu'il a élaboré et appliqué un critère juridique erroné relatif au "traitement non moins favorable", comme cela est indiqué plus haut au paragraphe 6.126.

6.140. Ayant exposé "une question centrale" pour son analyse du point de savoir si les mesures 2, 3 et 4 étaient incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS³⁵⁸, le Groupe spécial a formulé la constatation globale suivante concernant l'objectif des trois mesures:

À notre avis, les mesures 2, 3 et 4 visent à "rendre équitable des règles du jeu" qui, comme le confirment l'OCDE et le G-20, sont "inéquitables" à cause de l'absence de transparence fiscale découlant de l'absence d'échange de renseignements fiscaux. D'après ce qui a été affirmé dans les instances internationales pertinentes, nous croyons comprendre que, plutôt que d'accorder un avantage aux services et fournisseurs de services argentins, les mesures 2, 3 et 4 *neutralisent un "avantage concurrentiel indu"* dont jouissent les juridictions non coopératives en raison de l'absence d'échange, avec l'Argentine, de renseignements fiscaux sur [leurs] fournisseurs. Cet avantage n'est pas à la portée des fournisseurs de services argentins, aux renseignements fiscaux desquels les autorités argentines ont accès.³⁵⁹

6.141. Dans ces déclarations, le Groupe spécial a identifié l'objectif des mesures 2, 3 et 4 en introduisant certains concepts qui ne sont pas définis dans le cadre de l'OMC, y compris les "règles du jeu équitables"³⁶⁰ et les "avantages concurrentiels indus".³⁶¹ Il n'a pas donné de définition de ces concepts. Il a ensuite examiné chacune des trois mesures successivement, et a constaté qu'aucune d'elles ne modifiait les conditions de concurrence "en faveur des" fournisseurs de services argentins, parce que les mesures étaient conçues pour faire face aux risques qui, selon l'Argentine, découlaient pour son système de recouvrement fiscal de l'absence de transparence fiscale dans d'autres pays.³⁶² Comme il est expliqué plus haut³⁶³, le traitement *moins favorable* accordé aux services et fournisseurs de services étrangers, d'une part, et le traitement *plus favorable* accordé aux services et fournisseurs de services nationaux, d'autre part, constituent les deux faces de la même médaille au regard du critère juridique de l'article XVII. Cependant, à cause de son critère juridique erroné, le Groupe spécial a formulé des constatations qui sont inconciliables. Spécifiquement, il a constaté que les mesures accordaient un "traitement moins favorable" aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.³⁶⁴ Dans le même temps, il a constaté que ces mesures n'accordaient pas un "traitement moins favorable" parce qu'elles ne modifiaient pas les conditions de concurrence "en faveur des" services et fournisseurs de services similaires nationaux.³⁶⁵

6.142. Par ailleurs, le Groupe spécial a estimé que le contexte constitué par l'article III du GATT de 1994 était "particulièrement pertinent".³⁶⁶ Spécifiquement, il a fait référence à la déclaration de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques II*, selon laquelle "l'article III ... vis[ait] ... à protéger ... les anticipations relatives à l'égalité du rapport compétitif entre les produits importés et les produits nationaux".³⁶⁷ Il a également fait référence à la déclaration de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Périodiques*, selon laquelle le but de l'article III du GATT de 1994 "[était] de garantir l'égalité des conditions de concurrence entre les produits importés et les

³⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.514.

³⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.515. (pas d'italique dans l'original; note de bas de page omise)

³⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.511 (citant Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Coopération fiscale 2009: Vers l'établissement de règles du jeu équitables* (OCDE, 2009), (pièce ARG-41 présentée au Groupe spécial), page 11).

³⁶¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.512 et 7.515 (citant tous les deux le rapport de l'OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (2013) (pièce ARG-22 présentée au Groupe spécial)). Par la suite, le Groupe spécial a fait à nouveau référence à l'expression "avantages concurrentiels indus" lorsqu'il a analysé l'objectif poursuivi par les mesures 1, 2, 3, 4 et 7 au regard de l'article XIV c) de l'AGCS. (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.669)

³⁶² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.517 à 7.519.

³⁶³ Voir *supra* le paragraphe 6.103.

³⁶⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.504.

³⁶⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.521.

³⁶⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.520.

³⁶⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.520 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques II*, page 19).

produits nationaux similaires".³⁶⁸ Le Groupe spécial a dit dans son raisonnement que, de même, "l'article XVII de l'AGCS [avait] pour objectif de garantir l'égalité des conditions de concurrence entre les services et fournisseurs de services argentins et ceux des pays non coopératifs".³⁶⁹ Il a ensuite constaté ce qui suit:

À notre avis, les mesures 2, 3 et 4 *sont conçues précisément pour* garantir que le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services argentins et ceux de tout autre Membre (en l'espèce, les pays non coopératifs) se fasse *sur un pied d'égalité*.³⁷⁰

Cette constatation fait écho à la déclaration antérieure du Groupe spécial selon laquelle l'objectif des mesures 2, 3 et 4 est de "rendre équitables des règles du jeu" et de "neutralis[er] un "avantage concurrentiel indu"". ³⁷¹

6.143. Dans ses constatations au titre de l'article XVII de l'AGCS, le Groupe spécial a donc fait référence aux concepts de "règles du jeu équitables", d'"avantages concurrentiels indus" et de rapport de concurrence "sur un pied d'égalité" pour décrire ce qu'il a considéré comme étant l'objectif des mesures en cause. Après avoir identifié l'objectif des mesures, il a également fait référence à la jurisprudence relative à l'article III du GATT de 1994 pertinente pour ce qui est de l'"égalité des conditions de concurrence" pour étayer ses constatations concernant les mesures 2, 3 et 4. Cela nous donne à penser qu'il considérerait qu'une mesure qui "neutralisait" un "avantage concurrentiel indu" n'était *pas incompatible* avec l'article XVII, parce qu'elle assurait l'égalité des conditions de concurrence.

6.144. Toutefois, garantir l'égalité des conditions de concurrence, comme le requiert le critère juridique du "traitement non moins favorable", n'équivaut *pas* à garantir qu'un groupe de services ou produits n'ait aucun avantage concurrentiel sur un autre groupe. Comme le Panama le fait remarquer à juste titre, garantir l'égalité des conditions de concurrence dans le cadre de l'obligation de traitement national signifie "garantir l'égalité *des possibilités de concurrence* sur le marché", et non garantir que tous les services et fournisseurs de services similaires sont "également *concurrentiels*".³⁷²

6.145. En outre, en précisant qu'une mesure accorde un traitement moins favorable lorsqu'elle "modifie les conditions de concurrence", l'article XVII de l'AGCS indique que l'obligation de traitement national exige qu'un Membre s'abstienne de perturber ou fausser les conditions et possibilités existant sur le marché en faveur des services et fournisseurs de services nationaux. Interprétées dans ce contexte, les références du Groupe spécial à la notion de "règles du jeu équitables" semblent malavisées³⁷³, car cela laisserait entendre que l'article XVII autorise un Membre à mettre activement en œuvre des mesures qui corrigent une certaine concurrence "déloyale" perçue sur le marché. En effet, le critère juridique élaboré par le Groupe spécial semblerait autoriser une mesure discriminatoire visant à "neutraliser" un avantage concurrentiel "réglementaire", c'est-à-dire un avantage qui découle du cadre réglementaire du pays d'origine de certains fournisseurs de services étrangers. Or nous ne considérons pas que l'article XVII fournisse le fondement de l'autorisation de telles mesures discriminatoires.

6.146. Dans leur communication en tant que participant tiers, les États-Unis soutiennent que "fournir un service à des conditions que les autorités fiscales ne seront pas en mesure de vérifier ... constitue un désavantage du point de vue des clients argentins respectueux de la loi et des fournisseurs panaméens qui s'efforcent de respecter les lois argentines".³⁷⁴ Par conséquent, conformément à la note de bas de page 10 relative à l'article XVII de l'AGCS, "l'Argentine ne serait pas tenue de modifier ses mesures fiscales pour compenser les désavantages concurrentiels des services ou fournisseurs de services" résultant du niveau de transparence fiscale des régimes

³⁶⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.520 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Périodiques*, page 19).

³⁶⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.520.

³⁷⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.521. (pas d'italique dans l'original)

³⁷¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.515. (note de bas de page omise)

³⁷² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.26. (italique et souligné dans l'original)

³⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.511. Voir aussi les paragraphes 7.510 et 7.515.

³⁷⁴ Communication des États-Unis en tant que participant tiers, paragraphe 48.

réglementaires de leurs pays.³⁷⁵ Toutefois, comme nous l'avons expliqué plus haut dans notre interprétation³⁷⁶, en faisant référence aux "désavantages concurrentiels *intrinsèques* qui résultent du caractère étranger", la note de bas de page 10 indique clairement qu'il doit s'agir de désavantages "intrinsèques" des services et fournisseurs de services dus à leur caractère étranger, et non de désavantages *causés* par la mesure affectant le commerce des services *adoptée par le Membre importateur*. Comme le Groupe spécial l'a constaté, les mesures en cause imposent une charge additionnelle ou des obstacles supplémentaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs par rapport aux services et fournisseurs de services similaires argentins. Les constatations du Groupe spécial, qui ne sont pas contestées, indiquent que ces services et fournisseurs de services étrangers sont placés dans une situation désavantageuse *par suite* des mesures en cause. Les "désavantages concurrentiels intrinsèques" au sens de la note de bas de page 10 n'incluent pas, et ne devraient pas masquer, l'incidence préjudiciable qui est véritablement imputable à la mesure contestée, comme celle dont le Groupe spécial a constaté l'existence en l'espèce.

6.147. En résumé, notre examen de son application de l'article XVII de l'AGCS aux mesures en cause confirme que le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné en ce qui concerne le "traitement non moins favorable". Dans son analyse concernant les "aspects réglementaires", il s'est essentiellement appuyé sur ce qu'il a considéré comme étant l'objectif réglementaire des mesures 2, 3 et 4 pour transformer le "traitement moins favorable" prévu par ces mesures en un "traitement non moins favorable". L'approche du Groupe spécial n'a pas de fondement dans le texte de l'article XVII, ni dans son contexte, ni dans l'objet et le but de l'AGCS.

6.2.5 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur dans son application de l'article XVII de l'AGCS

6.148. Le Panama estime qu'en plus d'adopter un critère juridique incorrect, le Groupe spécial a appliqué l'article XVII de l'AGCS aux mesures en cause sur la base de "simples hypothèses et de conclusions non motivées".³⁷⁷ Il soutient en outre que le Groupe spécial a formulé des constatations contradictoires lorsqu'il a conclu que les mesures en cause ne favorisaient pas les services et fournisseurs de services argentins par rapport aux services et fournisseurs de services similaires des pays non coopératifs.

6.149. Spécifiquement, le Panama soutient que l'analyse par le Groupe spécial de "l'incidence sur les conditions de concurrence de la possibilité pour l'Argentine d'accéder aux renseignements fiscaux des fournisseurs de services" était "fondée sur des déclarations générales et abstraites ne visant pas un pays particulier ni une mesure spécifique qui étaient extraites de rapports de l'OCDE et du G-20", et qu'"il n'y avait aucun fondement factuel ni aucune hypothèse raisonnée qui concernait les conditions particulières de concurrence existant sur le marché argentin".³⁷⁸ Le Panama soutient en outre que le Groupe spécial a formulé deux séries de constatations contradictoires. Premièrement, il affirme que, dans son analyse de la "similarité", le Groupe spécial a constaté que l'échange de renseignements fiscaux n'affectait pas le rapport de concurrence entre les services et fournisseurs de services de différentes origines. Or, dans son analyse du "traitement non moins favorable" au regard de l'article XVII, il a estimé que l'échange de renseignements fiscaux constituait un aspect réglementaire qui modifiait les conditions de concurrence sur le marché argentin de telle manière qu'il transformait un traitement différent et, en principe, moins favorable en un "traitement non moins favorable".³⁷⁹ Selon le Panama, ces constatations sont "inconciliables".³⁸⁰ Deuxièmement, le Panama estime que les conclusions du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 2, 3 et 4 ne favorisent pas les services et fournisseurs de services argentins contredisent ses constatations préliminaires selon lesquelles ces mesures modifient les conditions de concurrence au détriment des services et fournisseurs de services étrangers similaires.³⁸¹

³⁷⁵ Communication des États-Unis en tant que participant tiers, paragraphes 47 et 48.

³⁷⁶ Voir *supra* le paragraphe 6.104.

³⁷⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.33.

³⁷⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.37.

³⁷⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.36 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.514).

³⁸⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.36.

³⁸¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 4.39.

6.150. Ayant constaté que le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné du "traitement non moins favorable" au titre de l'article XVII, comme le montrent tant son interprétation que son application des articles II:1 et XVII de l'AGCS, nous ne jugeons pas nécessaire d'examiner ces allégations d'erreur additionnelles concernant l'application par le Groupe spécial de son critère juridique erroné dans le présent différend.

6.2.6 Conclusion

6.151. Au titre de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS, une mesure n'octroie pas un "traitement non moins favorable" si elle modifie les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services de tout autre Membre par rapport aux services ou fournisseurs de services similaires de tout autre pays ou du Membre imposant la mesure contestée, respectivement. Toutefois, le Groupe spécial a employé un critère juridique erroné du "traitement non moins favorable" en vertu duquel, en fonction de l'analyse des "aspects réglementaires", il pouvait néanmoins être constaté qu'une mesure qui modifiait les conditions de concurrence au détriment des services ou fournisseurs de services de tout autre Membre octroyait un "traitement non moins favorable". En d'autres termes, en vertu du critère du Groupe spécial, les "aspects réglementaires" identifiés par le Membre importateur pouvaient transformer un "traitement moins favorable" en un "traitement non moins favorable". Les erreurs d'interprétation du Groupe spécial ressortent tant de son énonciation du critère juridique que de son application des articles II:1 et XVII aux faits de la cause.

6.152. Par conséquent, compte tenu de l'analyse des "aspects réglementaires" faite par le Groupe spécial au regard de l'article II:1³⁸², nous constatons que le Groupe spécial a fait erreur en constatant, au paragraphe 7.235 de son rapport, qu'une évaluation du "traitement non moins favorable" au titre de l'article II:1 de l'AGCS dans le présent différend "[devait] prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence, et en particulier, la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers". De même, compte tenu de l'analyse des "aspects réglementaires" faite par le Groupe spécial au regard de l'article XVII³⁸³, nous constatons que le Groupe spécial a fait erreur en constatant, au paragraphe 7.494 de son rapport, qu'une évaluation du "traitement non moins favorable" au titre de l'article XVII de l'AGCS dans le présent différend "[devait] tenir compte d'aspects réglementaires relatifs aux services et aux fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence ... [e]n particulier ... la possibilité pour l'Argentine d'accéder aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs de services pertinents".

6.153. Comme il est indiqué plus haut, au titre tant de l'article II:1 que de l'article XVII de l'AGCS, le Groupe spécial a formulé les constatations préliminaires selon lesquelles les mesures modifiaient les conditions de concurrence au détriment des services et fournisseurs de services des pays non coopératifs.³⁸⁴ Ces constatations préliminaires sont compatibles avec une interprétation correcte de l'expression "traitement non moins favorable". Par conséquent, si la "similarité" entre les services et fournisseurs de services des pays coopératifs et des pays non coopératifs avait été établie dans le présent différend, les constatations préliminaires au titre de l'article II:1 seraient, en elles-mêmes, suffisantes pour étayer la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures en cause sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS.³⁸⁵ Dans le même ordre d'idées, si la "similarité" entre les services et fournisseurs de services des pays non coopératifs et les services et fournisseurs de services argentins avait été établie, ces constatations préliminaires auraient pu amener à conclure que les mesures 2, 3 et 4 étaient incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.

6.154. Néanmoins, les constatations du Groupe spécial concernant la "similarité" au titre de l'article II:1 et de l'article XVII de l'AGCS constituaient un fondement essentiel pour ses conclusions au titre de ces deux dispositions. Comme nous avons infirmé les constatations du Groupe spécial concernant la "similarité", ses constatations concernant le "traitement non moins

³⁸² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.283 à 7.293, paragraphe 7.300, deuxième phrase, et paragraphes 7.301, 7.302, 7.309, 7.310, 7.319, 7.320, 7.329, 7.330, 7.339, 7.340, 7.351, 7.352, 7.360 et 7.361.

³⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.505 à 7.521.

³⁸⁴ Les constatations préliminaires au titre de l'article II:1 figurent dans le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.282, 7.300 (première phrase), 7.308, 7.318, 7.328, 7.338, 7.350 et 7.359. Les constatations préliminaires au titre de l'article XVII figurent dans le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.500 à 7.504.

³⁸⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.367 et 8.2.b.

favorable", énoncées aux paragraphes 7.362 et 7.522 de son rapport, n'ont pas de fondement approprié et ne peuvent pas être admises. Pour ces raisons, nous infirmos aussi la conclusion formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.367 et 8.2.b de son rapport, selon laquelle les huit mesures en cause sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS, ainsi que la conclusion qu'il a formulée aux paragraphes 7.525 et 8.2.c de son rapport, selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.

6.3 Article XIV c) de l'AGCS

6.3.1 Introduction

6.155. Devant le Groupe spécial, l'Argentine a fait valoir que, même si les mesures 1, 2, 3, 4, 7 ou 8 étaient jugées incompatibles avec ses obligations au titre de l'AGCS, ces mesures étaient justifiées au regard de l'article XIV c) de l'AGCS parce qu'elles étaient "nécessaires pour assurer le respect" des lois ou réglementations argentines compatibles avec l'AGCS. Après avoir constaté que chacune de ces mesures était incompatible avec l'article II:1 de l'AGCS, le Groupe spécial a ensuite examiné le moyen de défense affirmatif de l'Argentine et a constaté, à titre préliminaire, que les mesures étaient "nécessaires pour assurer le respect des lois ou réglementations" au sens de l'article XIV c).³⁸⁶ En définitive, toutefois, il a conclu que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 n'étaient pas justifiées au regard de l'article XIV c) parce que "leur application constitu[ait] une discrimination arbitraire et injustifiable au sens du texte introductif de l'article XIV de l'AGCS".³⁸⁷

6.156. Aucun participant n'a fait appel de l'analyse par le Groupe spécial de la conformité des mesures argentines avec le texte introductif de l'article XIV de l'AGCS, ni de la constatation finale du Groupe spécial selon laquelle l'Argentine n'avait pas établi le bien-fondé de son moyen de défense. Toutefois, le Panama allègue que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient provisoirement justifiées au regard de l'article XIV c).³⁸⁸ Pour cette raison, il nous demande "d'infirmes les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "conçues", et sont "nécessaires", pour assurer le respect des lois et réglementations argentines au sens de l'article XIV c) de l'AGCS".³⁸⁹ Pour sa part, l'Argentine nous demande de confirmer la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.740 de son rapport selon laquelle ces mesures sont "nécessaires pour assurer le respect des lois ou réglementations qui ne sont pas incompatibles" avec l'AGCS au sens de l'article XIV c).³⁹⁰

6.157. Contrairement à son appel concernant les articles II et XVII de l'AGCS et le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS, le Panama n'allègue aucune erreur d'interprétation en relation avec l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article XIV c) de l'AGCS. Selon lui, "il y a des critères juridiques longuement développés pour l'examen par les groupes spéciaux de moyens de défense invoqués au titre des exceptions énoncées à l'article XX du GATT de 1994 et à l'article XIV de l'AGCS".³⁹¹ Le Panama ne fait pas valoir que le Groupe spécial n'a pas identifié ces critères. À son avis, toutefois, le Groupe spécial "n'a pas appliqué correctement le critère juridique pertinent pour un moyen de défense au titre de l'article XIV c) aux mesures qui lui étaient soumises".³⁹²

6.158. Nous croyons comprendre que l'appel du Panama comporte les principales parties suivantes. Premièrement, le Panama conteste l'élément sur lequel le Groupe spécial a focalisé son analyse des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 au titre de l'article XIV c) de l'AGCS par comparaison avec l'élément sur lequel il a focalisé son analyse des mêmes mesures au titre de l'article II:1 de l'AGCS. En outre, il conteste certains aspects du raisonnement suivi par le Groupe spécial pour arriver à chacune des deux séries de constatations intermédiaires suivantes concernant le moyen de défense de l'Argentine au titre de l'article XIV c):

³⁸⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.740.

³⁸⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.2.d. Voir aussi le paragraphe 7.764.

³⁸⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.2, 5.3 et 5.75.

³⁸⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 7.1.c. Voir aussi les paragraphes 5.147, 5.159 et 5.173. Selon le Panama, ces constatations sont "exposées dans les paragraphes 7.637 à 7.642, 7.646 à 7.648, 7.692, 7.695, 7.700, 7.703, 7.705, 7.706 à 7.717, 7.720 à 7.728, et 7.737 à 7.740 du rapport [du Groupe spécial]". (*Ibid.*, paragraphe 7.1.c)

³⁹⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 159.a. Voir aussi les paragraphes 6, 92, 133, 143, 145 et 146.

³⁹¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.1.

³⁹² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.2.

- a. les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3 et 4 sont conçues pour assurer le respect des dispositions pertinentes de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, de la Loi sur les procédures fiscales, de la Loi pénale en matière fiscale³⁹³ et de la Constitution de la République d'Argentine (la Constitution de l'Argentine); la mesure 7 est conçue pour assurer le respect des dispositions pertinentes de la Loi sur les sociétés commerciales³⁹⁴ et de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger; et la mesure 8 est conçue pour assurer le respect des dispositions pertinentes de la Loi contre le blanchiment d'actifs³⁹⁵; et
- b. les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 sont "nécessaires" pour assurer le respect de ces lois et réglementations.³⁹⁶

6.159. Avant d'aborder les points spécifiques de l'appel du Panama, nous reproduisons le texte de l'article XIV c) de l'AGCS et résumons brièvement l'interprétation par le Groupe spécial du critère juridique à appliquer conformément à cette disposition.

6.160. L'article XIV c) de l'AGCS se lit comme suit:

Article XIV
Exceptions générales

Sous réserve que ces mesures ne soient pas appliquées de façon à constituer soit un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable entre les pays où des conditions similaires existent, soit une restriction déguisée au commerce des services, aucune disposition du présent accord ne sera interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures:

...

- c) nécessaires pour assurer le respect des lois ou réglementations qui ne sont pas incompatibles avec les dispositions du présent accord, y compris celles qui se rapportent:
 - i) à la prévention des pratiques de nature à induire en erreur et frauduleuses ou aux moyens de remédier aux effets d'un manquement à des contrats de services;
 - ii) à la protection de la vie privée des personnes pour ce qui est du traitement et de la dissémination de données personnelles, ainsi qu'à la protection du caractère confidentiel des dossiers et comptes personnels;
 - iii) à la sécurité;

6.161. Le Groupe spécial a commencé son analyse au titre de l'article XIV c) de l'AGCS en rappelant la constatation de l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Jeux* selon laquelle les décisions antérieures au titre de l'article XX du GATT de 1994 étaient pertinentes pour l'analyse au titre de l'article XIV de l'AGCS.³⁹⁷ Il a estimé que, comme l'article XX du GATT de 1994, l'article XIV de l'AGCS prévoyait une analyse en deux étapes: i) question de savoir si la mesure en cause était provisoirement justifiée au titre de l'un des alinéas de l'article XIV; et ii) au cas où la

³⁹³ Loi n° 24.769.

³⁹⁴ Loi n° 19.550 du 3 avril 1972 sur les sociétés commerciales (pièces ARG-43 et PAN-34 présentées au Groupe spécial).

³⁹⁵ Loi n° 25.246 du 5 mai 2000 sur le recel et le blanchiment d'actifs d'origine délictueuse. Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.655.

³⁹⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.740.

³⁹⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.585 et 7.590 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 291).

mesure était provisoirement justifiée au titre de l'un de ces alinéas, question de savoir si elle satisfaisait aux prescriptions du texte introductif de l'article XIV.³⁹⁸

6.162. Le Groupe spécial a considéré que le critère juridique énoncé par l'Organe d'appel dans l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf* au sujet de l'article XX d) du GATT de 1994 était pertinent pour son analyse du moyen de défense de l'Argentine au titre de l'article XIV c) de l'AGCS.³⁹⁹ En conséquence, il a expliqué que, afin de justifier ses mesures au titre de l'article XIV c), "l'Argentine devr[ait] établir, premièrement, que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 [étaient] conçues pour assurer le respect des lois et réglementations argentines pertinentes qui n'[étaient] pas elles-mêmes incompatibles avec l'AGCS; et deuxièmement, que ces mesures [étaient] "nécessaires" pour assurer ce respect".⁴⁰⁰

6.163. Dans les sections suivantes, nous examinons les allégations et arguments du Panama concernant l'application par le Groupe spécial de l'article XIV c) de l'AGCS aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8. Dans la mesure où les arguments du Panama portent sur des questions d'interprétation, nous les traiterons dans ces sections. Nous examinons tout d'abord l'allégation du Panama selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en ne focalisant pas son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu à ses constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS.⁴⁰¹ Nous examinerons ensuite, successivement, les allégations du Panama concernant plus spécifiquement les constatations intermédiaires du Groupe spécial au titre de l'article XIV c), à savoir: i) que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois et réglementations indiquées par l'Argentine⁴⁰² et ii) que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient "nécessaires" pour assurer ce respect.⁴⁰³

6.3.2 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en ne focalisant pas son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS

6.164. Le Panama fait valoir que le Groupe spécial a fait erreur en ne focalisant pas son analyse au titre de l'article XIV c) de l'AGCS sur les aspects pertinents des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS.⁴⁰⁴ Selon le Panama, dans son analyse du point de savoir si ces mesures étaient conçues et nécessaires pour assurer le respect des lois et réglementations pertinentes de l'Argentine, le Groupe spécial n'a pas examiné le "traitement différencié" accordé par l'Argentine aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs qui constituait la base de chacune de ses constatations d'incompatibilité avec l'article II:1.⁴⁰⁵ Le Panama invoque, en particulier, la déclaration de l'Organe d'appel dans l'affaire *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)* selon laquelle "l'élément dont on doit démontrer qu'il est "nécessaire" au regard de l'article XX d) du GATT de 1994 "est le traitement donnant lieu à la constatation de l'existence d'un traitement moins favorable".⁴⁰⁶

6.165. L'Argentine convient avec le Panama que le mot "mesures" figurant dans le texte introductif de l'article XIV de l'AGCS fait obligation aux groupes spéciaux de focaliser leur analyse du moyen de défense d'un Membre sur les aspects particuliers de la mesure contestée qui

³⁹⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.586 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 292).

³⁹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.591 et 7.592 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 157; et *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 177).

⁴⁰⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.593.

⁴⁰¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.13 à 5.15, 5.77 à 5.80, 5.149 à 5.152, et 5.161 à 5.163.

⁴⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.595 à 7.656; communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.16 à 5.24, 5.81 à 5.114, 5.153, et 5.164 à 5.166. Voir la section 6.3.3.2 ci-après.

⁴⁰³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.657 à 7.740; communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.25 à 5.37, 5.115 à 5.146, 5.154 à 5.158, et 5.167 à 5.172. Voir la section 6.3.3.3 ci-après.

⁴⁰⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.13, 5.15, 5.77 et 5.151.

⁴⁰⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.77. Voir aussi les paragraphes 5.78, 5.150 et 5.162.

⁴⁰⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.77 (citant le rapport de l'Organe d'appel *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 177).

donnaient lieu à la constatation d'incompatibilité avec l'AGCS.⁴⁰⁷ Elle soutient toutefois que le Groupe spécial a bien focalisé son analyse sur les aspects des mesures qui donnaient lieu à ses constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS, et, en particulier, sur le "traitement différencié accordé en vertu des mesures 1 à 4, 7 et 8 aux services et fournisseurs de services des [pays] non coopératifs" par comparaison avec celui qui était accordé aux services et fournisseurs de services similaires des pays coopératifs.⁴⁰⁸

6.3.2.1 Élément approprié sur lequel s'est focalisée l'analyse des "mesures" au titre de l'article XIV c) de l'AGCS

6.166. Nous rappelons tout d'abord que, s'agissant des aspects pertinents des mesures à examiner au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial a déclaré qu'en appliquant l'article XIV c) aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8⁴⁰⁹, il prendrait en compte l'observation de l'Organe d'appel dans l'affaire *CE – Produits dérivés du phoque* selon laquelle, en vertu du libellé exprès du texte introductif, les exceptions générales énoncées à l'article XX du GATT de 1994 s'appliquaient aux "mesures" et non à une quelconque incompatibilité avec le GATT de 1994 qui pourrait découler de ces mesures.⁴¹⁰ Le Groupe spécial a aussi pris note de l'explication de l'Organe d'appel selon laquelle les aspects d'une mesure devant être justifiés provisoirement au regard des alinéas de l'article XX "[étaient] ceux qui donn[aient] lieu à la constatation d'incompatibilité au titre du GATT de 1994", et il a décidé d'appliquer la même approche dans son analyse au titre de l'article XIV c) de l'AGCS.⁴¹¹

6.167. Comme il a déjà été dit, le Panama ne conteste pas que le Groupe spécial ait correctement identifié l'approche à adopter pour évaluer si les six mesures pouvaient être provisoirement justifiées au regard de l'article XIV c) de l'AGCS. Au lieu de cela, il allègue en appel que, nonobstant la déclaration du Groupe spécial selon laquelle celui-ci se focaliserait sur les aspects des mesures qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS, le Groupe spécial a fait erreur en se focalisant, en fait, sur des aspects différents de ces mesures dans son analyse au titre de l'article XIV c).

6.168. Nous notons que le sens de la déclaration faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*⁴¹², et invoquée par le Panama dans son appel, a déjà été examinée, et clarifiée, par l'Organe d'appel dans l'affaire *CE – Produits dérivés du phoque*. Dans ce dernier différend, l'Organe d'appel a expliqué que les aspects d'une mesure devant être justifiés provisoirement au regard des alinéas de l'article XX "[étaient] ceux qui donn[aient] lieu à la constatation d'incompatibilité au titre du GATT de 1994".⁴¹³ Les aspects pertinents de la mesure sont généralement ceux qui spécifient le traitement que cette mesure applique aux produits ou services importés dans des circonstances spécifiques, y compris souvent par comparaison avec le traitement accordé aux produits ou services similaires. Ce sont ces aspects de la mesure prévoyant des différences de traitement qui constituent le point de départ de l'analyse au regard du GATT de 1994 ou de l'AGCS et qui aboutissent en définitive à des constatations d'incompatibilité avec ces accords. L'analyse d'une justification provisoire au titre d'une exception générale devrait être focalisée sur les aspects pertinents de la mesure elle-même, et non, par exemple, sur la manière dont la mesure affecte les conditions de concurrence sur le marché pertinent.⁴¹⁴

6.169. De fait, pour qu'un groupe spécial effectue correctement son évaluation au titre de l'article XIV de l'AGCS, l'analyse du groupe spécial devrait montrer clairement qu'en ce qui

⁴⁰⁷ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 64; communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.13 et 5.75; réponses de l'Argentine et du Panama aux questions posées à l'audience.

⁴⁰⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 63.

⁴⁰⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.587.

⁴¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.588 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.185).

⁴¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.588 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.185).

⁴¹² Voir plus haut le paragraphe 6.164.

⁴¹³ Rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.185 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – Essence*, page 14; et *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 177).

⁴¹⁴ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Essence*, pages 14 et 15.

concerne chaque mesure prise individuellement, les aspects de la mesure examinée sont les mêmes que ceux qui ont donné lieu à sa constatation d'incompatibilité antérieure. Il en est ainsi parce qu'un défendeur ne peut pas justifier l'incompatibilité d'une mesure en fondant son moyen de défense sur des aspects de cette mesure qui sont différents de ceux que le groupe spécial a jugés incompatibles avec une disposition de l'AGCS. En même temps, le simple fait qu'un groupe spécial ne répète pas, dans son analyse au titre de l'article XIV, la totalité de son examen de la mesure dans son analyse de l'incompatibilité ne signifie pas, en soi, que ce groupe spécial ait fait erreur et fondé sur des aspects différents de la mesure son évaluation de la justification de la mesure au regard de l'article XIV. Une telle conclusion ne découle pas non plus nécessairement du simple fait que l'examen par un groupe spécial des aspects d'une mesure lors de son évaluation d'un moyen de défense inclut davantage que les aspects particuliers qu'il a examinés pour arriver à sa constatation d'incompatibilité. En effet, il faut normalement s'attendre à ce que, dans l'examen des allégations et moyens de défense formulés au sujet d'une mesure, l'analyse d'un groupe spécial dans une partie ultérieure de son rapport soit fondée sur l'analyse figurant dans des parties antérieures de son rapport au sujet de la même mesure et qu'elle en tienne compte. Par conséquent, en appel, il incombera à la partie qui formule l'allégation d'erreur de démontrer que le groupe spécial a fait erreur en droit. Pour s'acquitter de cette charge, l'appelant doit établir que l'analyse du groupe spécial montre que les aspects de la mesure qui étaient l'élément sur lequel le groupe spécial a focalisé son analyse au titre de l'article XIV sont distincts de ceux qui constituaient le fondement de sa constatation d'incompatibilité.

6.170. Nous notons que, dans sa communication en tant qu'appelant, le Panama n'indique clairement aucune partie spécifique de l'analyse du Groupe spécial au titre de l'article XIV c) de l'AGCS dans laquelle le Groupe spécial, selon les allégations, se serait focalisé sur des aspects des mesures pertinentes différents de ceux qui constituaient le fondement de ses constatations au titre de l'article II:1. En outre, alors que le Panama formule cette allégation d'erreur au sujet de l'analyse par le Groupe spécial de six mesures individuelles, sa communication ne contient que de très brefs arguments à l'appui.⁴¹⁵ Il ne donne pas d'indication, ou seulement des explications très limitées, sur les aspects des mesures que le Groupe spécial aurait dû examiner au titre de l'article XIV c), ou sur la manière dont les aspects des mesures que le Groupe spécial a bien examinés dans son analyse au titre de l'article XIV diffèrent des aspects qu'il a analysés au titre de l'article II:1 de l'AGCS.

6.171. Ayant exprimé nos préoccupations concernant la déficience des arguments du Panama à l'appui de son allégation selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en ne mettant pas dûment l'accent dans son analyse au titre de l'article XIV c) de l'AGCS sur les aspects pertinents des six mesures, nous examinons néanmoins ci-après les parties pertinentes de l'analyse par le Groupe spécial des mesures individuelles. Nous rappelons à ce sujet qu'il est le devoir d'un groupe spécial, dans son analyse au regard d'une exception générale, de traiter clairement les mêmes aspects de chaque mesure qui constituaient le fondement de sa constatation d'incompatibilité. Gardant cette considération à l'esprit, nous examinons l'analyse par le Groupe spécial des mesures individuelles et comparons, pour chacune des six mesures, les aspects de la mesure que le Groupe spécial a indiqués comme donnant lieu à ses constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS avec les aspects qu'il a examinés dans le contexte de son analyse au titre de l'article XIV c).

6.3.2.2 Aspects pertinents des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 examinés par le Groupe spécial au titre de l'article II:1 et de l'article XIV c) de l'AGCS

6.172. Le Panama soutient que, dans son application de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial n'a pas focalisé son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations selon lesquelles ces mesures étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS.⁴¹⁶ En fait, à son avis, le Groupe spécial s'est focalisé à tort: i) sur les charges imposées par les mesures 1, 2, 3 et 4⁴¹⁷; ii) sur le but et les prescriptions de la mesure 7⁴¹⁸; et iii) sur la fonction et

⁴¹⁵ Le Panama consacre seulement deux paragraphes de sa communication en tant qu'appelant à cette allégation en ce qui concerne les mesures 1 à 4 (paragraphes 5.78 et 5.79), et deux autres paragraphes pour la mesure 7 (paragraphe 5.150) et la mesure 8 (paragraphe 5.162).

⁴¹⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.15 et 5.75.

⁴¹⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.78 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637).

⁴¹⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.150 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.646).

le but de la mesure 8.⁴¹⁹ L'Argentine répond que le Groupe spécial a examiné les "prescriptions relatives aux renseignements additionnels" et les obligations fiscales et en matière d'inspection plus astreignantes qui s'appliquaient exclusivement aux transactions avec les fournisseurs de services des pays non coopératifs dans le cadre des mesures pertinentes, et qu'il s'est donc correctement focalisé sur les aspects des mesures qui donnaient lieu à ses constatations d'incompatibilité avec l'article II:1.⁴²⁰

6.173. Dans son analyse de la mesure 1⁴²¹ au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur l'"impôt plus élevé" résultant de la présomption irréfragable d'un bénéfice net de 100% prévue par cette mesure.⁴²² Nous croyons comprendre que le Groupe spécial s'est focalisé sur le même aspect de la mesure 1 dans son analyse au titre de l'article XIV c) que dans son analyse au titre de l'article II:1, à savoir, la "charge fiscale plus importante" qui a des effets négatifs sur la rentabilité des fournisseurs de services des pays non coopératifs sur le marché argentin.⁴²³

6.174. Dans l'examen de la mesure 2⁴²⁴ au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur les "prescriptions additionnelles de renseignement" résultant de la présomption réfragable d'augmentation non justifiée de patrimoine prévue par cette mesure.⁴²⁵ Il semble donc que le Groupe spécial a focalisé son analyse au titre de l'article XIV c) sur le même aspect de la mesure 2 qui donnait lieu à sa constatation d'incompatibilité avec l'article II:1, à savoir, la "prescription additionnelle" ou l'"étape additionnelle" correspondant à l'obligation de réfuter la présomption juridique.⁴²⁶ Cela consiste, en substance, en une *prescription additionnelle* imposée aux contribuables argentins tenus de fournir certains *renseignements* à l'AFIP afin de prouver de manière concluante que l'entrée de fonds résultait d'activités menées effectivement ou provenaient de placements dûment déclarés.⁴²⁷

6.175. Dans son analyse de la mesure 3⁴²⁸ au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur les "prescriptions additionnelles de renseignement" associées à l'application du système des prix de cession interne visé par cette mesure.⁴²⁹ Nous croyons savoir que le Groupe spécial a focalisé son analyse au titre de l'article XIV c) sur le même aspect de la mesure 3 que celui qui constituait le fondement de sa constatation au titre de l'article II:1, à savoir le fait que le système des prix de cession interne est "plus astreignant[]" pour le contribuable argentin car il "impose une charge plus importante" et "induit des coûts plus élevés".⁴³⁰ Cette méthode d'évaluation plus astreignante et plus coûteuse constitue en substance une *prescription additionnelle* imposée aux contribuables tenus de fournir les *renseignements* qui sont requis aux fins du respect des règles et procédures régissant les prix de cession interne, ce qui permet aux autorités argentines d'établir la valeur des transactions et des frais qui sont légitimement déductibles de l'impôt.⁴³¹

6.176. Dans son examen de la mesure 4⁴³² au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur les "prescriptions additionnelles de renseignement" résultant de l'application de la

⁴¹⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.161 et 5.162 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.647).

⁴²⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 70.

⁴²¹ La mesure 1 est décrite plus en détail dans la section 5.2 du présent rapport.

⁴²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637.

⁴²³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.282.

⁴²⁴ La mesure 2 est décrite plus en détail dans la section 5.3 du présent rapport.

⁴²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637.

⁴²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.298.

⁴²⁷ Loi sur les procédures fiscales (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial), article 18, paragraphe 3.

⁴²⁸ La mesure 3 est décrite plus en détail dans la section 5.4 du présent rapport.

⁴²⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637.

⁴³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.307 et 7.308 (faisant référence à la première communication écrite de l'Argentine au Groupe spécial, paragraphe 104; et à la première communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphes 4.218 et 4.238).

⁴³¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 2.20, 7.306 à 7.308, 7.696 et 7.697. En outre, le paragraphe 3 de l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices énonce cinq méthodes d'évaluation des prix de cession interne, dont l'application, pour chacune d'elles, obligerait le contribuable argentin à fournir certains renseignements additionnels. (Voir la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial), article 15, paragraphe 3.)

⁴³² La mesure 4 est décrite plus en détail dans la section 5.5 du présent rapport.

règle du montant perçu.⁴³³ Il nous semble que le Groupe spécial a considéré le même aspect de la mesure 4 dans ses analyses à la fois au titre de l'article XIV c) et de l'article II:1, à savoir le fait que la mesure entraîne une réduction de la valeur réelle des frais déduits et peut créer une "charge additionnelle" ou des "coûts additionnels" pour les entreprises.⁴³⁴ Selon le Groupe spécial, la charge additionnelle imposée sur les contribuables argentins et les coûts qui en résultent ont pour objet de faire en sorte que les autorités argentines aient des renseignements suffisants sur l'authenticité de la transaction.⁴³⁵ Ainsi, la "prescription additionnelle de renseignement" est en substance la *prescription* même qui exige que les contribuables appliquent la règle du montant perçu, laquelle les oblige à fournir des *renseignements* sur le paiement qui permettent aux autorités de vérifier la correspondance entre le paiement et les frais déduits par le contribuable argentin de son assiette fiscale. Cela entraîne aussi, comme conséquence défavorable, la réduction de la valeur des frais déduits et d'éventuels coûts additionnels.

6.177. Dans son analyse de la mesure 7⁴³⁶ au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur les "renseignements additionnels" requis des sociétés implantées dans des pays non coopératifs aux fins de l'inscription d'une succursale d'une société étrangère en Argentine.⁴³⁷ Cela nous indique que le Groupe spécial s'est focalisé sur le même aspect de la mesure qui donnait lieu à la constatation d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS, à savoir, le mandat donné à l'Inspection générale de la justice pour évaluer "selon un critère restrictif" le respect d'une série de prescriptions en matière d'inscription lorsqu'il s'agit de sociétés de pays non coopératifs et pour effectuer un "examen plus rigoureux", qui pourrait avoir pour effet d'"accroître la documentation" requise.⁴³⁸ Nous considérons donc qu'il est clair que l'examen plus rigoureux de l'Inspection générale de la justice a pour but de rassembler et de vérifier certains *renseignements additionnels* relatifs à l'engagement effectif de la société dans des activités économiques et à son but commercial légitime.

6.178. Dans l'examen de la mesure 8⁴³⁹ au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, le Groupe spécial s'est focalisé sur l'"examen plus rigoureux" que la Banque centrale de l'Argentine est tenue, en vertu de la mesure, d'appliquer au rapatriement d'investissements directs en Argentine vers des fournisseurs de services des pays non coopératifs, et sur les "prescriptions additionnelles de renseignement" permettant aux autorités argentines de vérifier que ce rapatriement de capitaux ne dissimule pas une opération de blanchiment d'actifs.⁴⁴⁰ Nous croyons comprendre que le Groupe spécial a focalisé son analyse au titre de l'article XIV c) sur le même aspect de la mesure qui constituait le fondement de sa constatation au titre de l'article II:1, à savoir, le fait que la demande d'accord préalable que les fournisseurs de services des pays non coopératifs doivent remplir et déposer auprès de la Banque centrale de l'Argentine "induit en soi une charge administrative additionnelle" et comporte un "certain coût" temporel et le "risque" d'être finalement rejetée.⁴⁴¹ Les "prescriptions relatives aux renseignements additionnels" consistent à obliger les fournisseurs de services des pays non coopératifs à communiquer certains renseignements additionnels à la Banque centrale de l'Argentine. Ces renseignements, à leur tour, constituent la "charge administrative additionnelle" imposée à ces fournisseurs de services, qui comportent des coûts temporels en termes de préparation, ainsi que le risque de rejet.⁴⁴²

⁴³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637. Voir *supra* le paragraphe 5.15.

⁴³⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.317 et 7.318.

⁴³⁵ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.637, 7.698, 7.700 et 7.721.

⁴³⁶ La mesure 7 est décrite plus en détail dans la section 5.8 du présent rapport.

⁴³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.646 (faisant référence à la Loi sur les sociétés commerciales (pièces ARG-43 et PAN-34 présentées au Groupe spécial), article 118.3; et Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger (pièces ARG-33 et PAN-62 présentées au Groupe spécial), article 188).

⁴³⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.348 et 7.349.

⁴³⁹ La mesure 8 est décrite plus en détail dans la section 5.9 du présent rapport.

⁴⁴⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.647.

⁴⁴¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.357.

⁴⁴² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.357. À cet égard, comme le Panama l'a indiqué dans sa première communication écrite au Groupe spécial, le modèle de demande d'accord préalable de la Banque centrale de l'Argentine énumère les renseignements à fournir, y compris: l'indication des parties en cause; les détails de l'investissement; et les conditions de rapatriement. (Première communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 4.443; annexe de la communication "B" n° 7953 du 15 août 2003 de la Banque centrale de la République argentine (pièce PAN-72 présentée au Groupe spécial))

6.3.2.3 Conclusion

6.179. Il est vrai que, dans son analyse des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, l'identification par le Groupe spécial des aspects de ces mesures qui étaient pertinents pour son évaluation était parfois assez succincte ou imprécise, notamment dans sa référence générale à des "prescriptions additionnelles de renseignement". Toutefois, dans l'ensemble, pour les raisons exposées plus haut, nous considérons que le Groupe spécial n'a pas omis de se focaliser sur les mêmes aspects des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 à la fois dans son analyse au titre de l'article II:1 et son analyse au titre de l'article XIV c).

6.3.3 Nécessaire pour assurer le respect des lois ou réglementations

6.180. Nous passons maintenant aux deux erreurs alléguées restantes dont le Panama fait état au sujet des constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 sont provisoirement justifiées au titre de l'article XIV c) de l'AGCS.⁴⁴³ Premièrement, le Panama soutient que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1, 2, 3, 4 et 8 étaient conçues pour assurer le respect de lois ou réglementations.⁴⁴⁴ Deuxièmement, il soutient que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "nécessaires" pour assurer le respect de ces lois ou réglementations.⁴⁴⁵ Nous résumons ci-après les constatations pertinentes du Groupe spécial. Nous examinerons ensuite les différents arguments formulés par le Panama au sujet de chacune de ces constatations intermédiaires.

6.3.3.1 Constatations du Groupe spécial

6.181. Selon le Groupe spécial, pour pouvoir établir le bien-fondé d'un moyen de défense au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, un défendeur doit démontrer deux éléments.⁴⁴⁶ Premièrement, le défendeur doit montrer que la mesure en cause est conçue "pour assurer le respect des lois ou réglementations qui ne sont pas incompatibles" avec l'AGCS, conformément au critère juridique ci-après:

[L]e Membre qui invoqu[e] ce moyen de défense [doit] i) indiquer quelles [sont] les lois ou réglementations dont la mesure contestée vis[e] à assurer le respect, et établir que ii) ces lois ou réglementations [ne sont] pas elles-mêmes incompatibles avec le droit de l'OMC; et que iii) la mesure contestée [est] conçue pour assurer le respect des lois ou réglementations en question.⁴⁴⁷

6.182. Deuxièmement, le défendeur doit démontrer que la mesure en cause est "nécessaire" pour assurer ce respect. À cet égard, le Groupe spécial a fait référence aux rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux* et *CE – Produits dérivés du phoque*, et s'est appuyé sur le résumé suivant de l'analyse correcte de la "nécessité" énoncée dans le second rapport⁴⁴⁸:

Comme l'Organe d'appel l'a expliqué, une analyse de la nécessité suppose de "soupeser et mettre en balance" une série de facteurs, y compris l'importance de l'objectif, la contribution de la mesure à cet objectif et le caractère restrictif pour le commerce de la mesure. L'Organe d'appel a par ailleurs expliqué que, dans la plupart des cas, il faudrait donc procéder à une comparaison entre la mesure contestée et les solutions de rechange possibles.

⁴⁴³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.2, 5.3, 5.75, 5.148 et 5.160.

⁴⁴⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.75, 5.93 et 5.147.a (mesures 1 à 4), et paragraphes 5.160 et 5.173.a (mesure 8).

⁴⁴⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.75 et 5.147.b (mesures 1 à 4), paragraphes 5.148 et 5.159.b (mesure 7), et paragraphes 5.160 et 5.173.b (mesure 8).

⁴⁴⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.591 à 7.593 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 157; et *Thaïlande – Cigarettes (Philippines)*, paragraphe 177; et au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Jeux*, paragraphes 6.536 et 6.537 et note de bas de page 990 y relative).

⁴⁴⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.595 et 7.596 (faisant référence aux rapports des Groupes spéciaux *Colombie – Bureaux d'entrée*, paragraphe 7.514; et *États-Unis – Crevettes (Thaïlande)*, paragraphe 7.174; et au rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 157).

⁴⁴⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.658 à 7.661 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – Jeux*, paragraphe 304; et *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphes 5.169 et 5.214).

Il a dit que "[c'était] sur la base de ce "souplesage et [de cette] mise en balance" et de la comparaison des mesures, compte tenu des intérêts ou valeurs en jeu, qu'un groupe spécial détermin[ait] si une mesure [était] "nécessaire" ou à titre subsidiaire, si une autre mesure, compatible avec les règles de l'OMC, [était] "raisonnablement disponible"". L'Organe d'appel a fait observer qu'une telle analyse comprenait un exercice "holistique" de soupesage et de mise en balance "qui consist[ait] à réunir toutes les variables de l'équation et à les évaluer les unes en relation avec les autres après les avoir examinées individuellement, afin d'arriver à un jugement global".⁴⁴⁹

6.183. Le Groupe spécial a ensuite appliqué ce critère aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8. Il a noté que l'Argentine avait indiqué plusieurs "lois ou réglementations" aux fins de son moyen de défense au titre de l'article XIV c) de l'AGCS. Dans son analyse, il s'est focalisé sur ce qui suit:

- a. au sujet des mesures 1, 2, 3 et 4⁴⁵⁰:
 - i. les articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices;
 - ii. l'article 46 de la Loi sur les procédures fiscales;
 - iii. l'article premier de la Loi pénale en matière fiscale; et
 - iv. l'article 16 de la Constitution de l'Argentine;
- b. au sujet de la mesure 7⁴⁵¹:
 - i. l'article 118.3 de la Loi sur les sociétés commerciales; et
 - ii. l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger; et
- c. au sujet de la mesure 8⁴⁵²:
 - i. les articles 20, 20bis et 21 de la Loi contre le blanchiment d'actifs.

6.184. Pour examiner si les lois ou réglementations indiquées par l'Argentine n'étaient pas en elles-mêmes incompatibles avec l'AGCS, le Groupe spécial a tout d'abord noté que, même s'il incombait à l'Argentine d'établir que les conditions de son moyen de défense étaient remplies, la législation d'un Membre de l'OMC devait être considérée comme étant compatible avec le droit de l'OMC jusqu'à preuve évidente du contraire.⁴⁵³ En ce qui concerne la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, la Loi sur les procédures fiscales et la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger⁴⁵⁴, il a noté que les mesures 1, 2, 3, 4 et 7, dont il était constaté qu'elles étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS, étaient elles-mêmes des dispositions spécifiques des mêmes instruments juridiques invoqués par l'Argentine comme étant des lois ou réglementations compatibles avec l'AGCS dont ces mesures assuraient le respect.⁴⁵⁵ Néanmoins, le Groupe spécial a fait observer que le Panama n'avait pas contesté la compatibilité avec l'AGCS de ces instruments

⁴⁴⁹ Rapports de l'Organe d'appel *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphes 5.169 et 5.214 (notes de bas de page omises).

⁴⁵⁰ Nous notons que, devant le Groupe spécial, l'Argentine a aussi indiqué les dispositions suivantes comme étant pertinentes pour son moyen de défense au titre de l'article XIV c) de l'AGCS: les articles 2, 17, 80, 91, 92, 127 et 129 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial); les articles 33, 38, 39 et 45 de la Loi sur les procédures fiscales (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial); et les articles 4, 17 et 75 (deuxième paragraphe) de la Constitution de l'Argentine. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.597, 7.608 à 7.610, 7.617 et 7.632 à 7.635)

⁴⁵¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.597, 7.612, 7.614 à 7.617, et 7.646.

⁴⁵² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.597, 7.613 à 7.617, et 7.647.

⁴⁵³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.620 et 7.625.

⁴⁵⁴ Le Groupe spécial a fait observer que le Panama n'affirmait pas que la Loi pénale en matière fiscale, la Constitution de l'Argentine, la Loi sur les sociétés commerciales et la Loi contre le blanchiment d'actifs étaient incompatibles avec l'AGCS. (Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.621, 7.623 et 7.624)

⁴⁵⁵ Les mesures 1, 3 et 4 sont appliquées et maintenues conformément à certaines dispositions de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices; la mesure 2 est appliquée et maintenue conformément à une disposition de la Loi sur les procédures fiscales; et la mesure 7 est appliquée et maintenue conformément à une disposition de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger.

juridiques dans leur ensemble. Selon lui, l'incompatibilité avec l'AGCS de certaines dispositions de ces trois instruments juridiques ne signifie pas que leurs autres dispositions soient aussi incompatibles avec l'AGCS.⁴⁵⁶ Le Groupe spécial a donc conclu qu'aux fins de son moyen de défense au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, l'Argentine avait indiqué les lois ou réglementations qui n'étaient pas incompatibles avec les dispositions de l'AGCS.⁴⁵⁷

6.185. Le Groupe spécial a constaté que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations indiquées par l'Argentine. En particulier, il a constaté qu'en soumettant les transactions qui présentaient un risque élevé de fraude fiscale à des prescriptions additionnelles de renseignement (mesures 2, 3 et 4) ou à un impôt plus élevé (mesure 1), ces mesures décourageaient des pratiques fiscales dommageables et permettaient aux autorités de s'assurer que les résidents en Argentine s'acquittent de l'impôt sur tous leurs bénéfices (comme il est prévu à l'article premier de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices), et que les bénéfices provenant d'activités réalisées en Argentine par des fournisseurs de services nationaux ou étrangers soient soumis à l'imposition en Argentine (comme il est prévu à l'article 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices).⁴⁵⁸

6.186. En ce qui concerne les mesures 1, 2, 3 et 4, le Groupe spécial a aussi constaté que ces mesures étaient conçues pour assurer le respect de l'article 46 de la Loi sur les procédures fiscales et de l'article premier de la Loi pénale en matière fiscale en permettant aux autorités fiscales d'empêcher le recours à des transactions avec des fournisseurs de services des pays non coopératifs pour frauder les autorités fiscales par le biais de déclarations de nature à induire en erreur ou de dissimulations intentionnelles.⁴⁵⁹ Il a en outre constaté que ces mesures étaient conçues pour assurer le respect de l'article 16 de la Constitution de l'Argentine, qui prévoyait que les contribuables ayant une capacité contributive égale devaient payer le même impôt. Il a considéré qu'en atténuant les risques de fraude fiscale, les mesures 1, 2, 3 et 4 contribuaient à faire en sorte qu'à capacité contributive égale, des contribuables honnêtes ne paient pas plus d'impôts que des contribuables malhonnêtes.⁴⁶⁰

6.187. S'agissant de la mesure 7, le Groupe spécial a rappelé que cette mesure imposait des prescriptions additionnelles de renseignement à des sociétés des pays non coopératifs qui envisageaient d'établir des filiales dans la Ville de Buenos Aires. Il a constaté que ces renseignements additionnels permettaient aux autorités argentines d'obtenir les renseignements pertinents pour appliquer les prescriptions régissant l'inscription des filiales de sociétés étrangères en Argentine qui étaient énoncées à l'article 118.3 de la Loi sur les sociétés commerciales et à l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger. Il a donc conclu que la mesure 7 était conçue pour assurer le respect de ces dispositions de la Loi sur les sociétés commerciales et de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger.⁴⁶¹

6.188. En ce qui concerne la mesure 8, le Groupe spécial a noté que les articles 20, 20bis et 21 de la Loi contre le blanchiment d'actifs énonçaient l'obligation pour certaines entités, y compris la Banque centrale de l'Argentine, de communiquer au Service de renseignement financier des renseignements sur toute opération suspecte. Il a constaté qu'en exigeant que la Banque centrale de l'Argentine effectue un examen plus rigoureux des transferts à destination des pays non coopératifs pour s'assurer de l'origine véritable des transactions, la mesure 8 était conçue pour assurer le respect de ces dispositions de la Loi contre le blanchiment d'actifs.⁴⁶²

6.189. Le Groupe spécial a ensuite pris en compte les circonstances existant au moment de la mise en œuvre des mesures.⁴⁶³ Il a admis que les éléments de preuve présentés par l'Argentine démontraient que les transactions avec des entités des pays non coopératifs rendaient la fraude fiscale possible parce que le caractère opaque de ces pays facilitait les manœuvres frauduleuses visant à se soustraire à l'impôt en Argentine.⁴⁶⁴ Il a aussi pris note des éléments de preuve présentés par l'Argentine qui montraient que l'efficacité des mesures fiscales défensives – telles

⁴⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.621 à 7.623 et 7.625.

⁴⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.626.

⁴⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637.

⁴⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.638.

⁴⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.639.

⁴⁶¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.646 et 7.648.

⁴⁶² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.647 et 7.648.

⁴⁶³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.649.

⁴⁶⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.650.

que celles qui étaient en cause en l'espèce – pour ce qui est de préserver l'intégrité des systèmes fiscaux nationaux avait été reconnue par les instances internationales compétentes, en particulier l'OCDE et le G-20.⁴⁶⁵

6.190. À la lumière de ce qui précède, le Groupe spécial a constaté que l'Argentine avait démontré que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations argentines qui n'étaient pas en elles-mêmes incompatibles avec l'AGCS.⁴⁶⁶

6.191. Le Groupe spécial a ensuite examiné si ces mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations indiquées par l'Argentine. En ce qui concerne l'importance de l'objectif poursuivi par les mesures 1, 2, 3, 4 et 7, il a constaté que l'objectif consistant à "sauvegarder [le] système de recouvrement des impôts [argentin] face aux risques posés par les pratiques fiscales dommageables de juridictions non coopératives aux fins de la transparence fiscale" revêtait une importance vitale.⁴⁶⁷ Au sujet de la mesure 8, il a constaté que la protection du système argentin de recouvrement des impôts ainsi que la lutte contre les pratiques fiscales dommageables et le blanchiment d'argent étaient des "objectifs, des intérêts ou des valeurs de la plus haute importance pour l'Argentine".⁴⁶⁸

6.192. Pour ce qui est de la contribution apportée par ces six mesures au but poursuivi, le Groupe spécial a expliqué qu'il examinerait la conception, la structure et le fonctionnement de chaque mesure, en se focalisant en particulier à déterminer s'il existait une relation entre la mesure et l'objectif poursuivi pour ce qui est de la fin et des moyens.⁴⁶⁹ Il a évalué la contribution apportée par chacune des mesures 1, 2, 3, 4 et 7, et a constaté que chaque mesure contribuait individuellement à protéger le système de recouvrement des impôts en Argentine et à assurer ce recouvrement conformément aux lois et réglementations pertinentes.⁴⁷⁰ Il a aussi souligné la contribution apportée à ces buts par l'action conjointe des mesures 1, 2, 3, 4 et 7 dans le contexte d'une politique globale de recouvrement des impôts. Il a estimé que l'application d'une seule mesure n'aurait pas de sens pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables puisque ces dernières pouvaient emprunter des voies différentes, et que l'"effet conjoint des mesures ... équivalait à plus que la simple somme [des effets] de toutes les mesures prises individuellement".⁴⁷¹ En ce qui concerne la mesure 8, le Groupe spécial a constaté qu'elle contribuait à prévenir les opérations de blanchiment d'actifs parce que, aux fins de cette prévention, elle obligeait à déclarer, entre autres aspects, l'origine des fonds à rapatrier.⁴⁷²

6.193. Le Groupe spécial a ensuite souligné l'effet *ex ante* de ces mesures. Spécifiquement, il a constaté que la simple existence de ces mesures pouvait influencer le comportement futur du contribuable et le dissuader de recourir à des pratiques frauduleuses et opérations de blanchiment d'actifs. Pour cette raison, également, il a considéré que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 contribuaient à préserver le système de recouvrement des impôts en Argentine et à prévenir le blanchiment d'actifs.⁴⁷³

6.194. Pour toutes ces raisons, le Groupe spécial a conclu que les "mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 contribu[aient] à la réalisation des objectifs poursuivis".⁴⁷⁴

⁴⁶⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.651 à 7.654.

⁴⁶⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.655.

⁴⁶⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.664 (citant la première communication écrite de l'Argentine au Groupe spécial, paragraphe 289), et paragraphe 7.671.

⁴⁶⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.682. Le Groupe spécial a noté que la lutte contre le blanchiment d'actifs était une priorité établie au niveau international, partagée par un grand nombre de pays, et qui avait été reconnue par les instances internationales compétentes, en particulier le GAFI, l'OCDE, et le G-20. (*Ibid.*, paragraphes 7.673 à 7.676)

⁴⁶⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.688.

⁴⁷⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.706. Voir aussi les paragraphes 7.692 et 7.707 (mesure 1), les paragraphes 7.695 et 7.708 (mesure 2), les paragraphes 7.697 et 7.709 (mesure 3), les paragraphes 7.700 et 7.710 (mesure 4), et les paragraphes 7.703 et 7.711 (mesure 7).

⁴⁷¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.714.

⁴⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.704, 7.705 et 7.712.

⁴⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.713. Le Groupe spécial a réaffirmé, à ce sujet, l'importance qu'il attachait au fait que les instances internationales compétentes, en particulier l'OCDE et le G-20, avaient reconnu le recours aux mesures défensives en tant qu'instrument légitime pour protéger les systèmes fiscaux et prévenir les pratiques fiscales dommageables. (*Ibid.*, paragraphes 7.715 et 7.716)

⁴⁷⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.717.

6.195. Le Groupe spécial a ensuite examiné le caractère restrictif pour le commerce de chacune des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8.⁴⁷⁵ Il a noté qu'aucune de ces mesures n'empêchait la fourniture de services par des fournisseurs de services de pays non coopératifs ni ne comportait de prohibition du commerce des services pour les secteurs et les modes de fourniture concernés.⁴⁷⁶ Il a estimé que ces mesures, à l'exception de la mesure 1, avaient un effet relativement peu restrictif sur le commerce international. Même dans le cas de la mesure 1 avec sa présomption d'enrichissement irréfutable, l'effet sur le commerce international n'équivalait pas à une prohibition.⁴⁷⁷ Le Groupe spécial a ensuite constaté que toutes ces mesures avaient un effet restrictif limité sur le commerce international des services. Il a aussi rappelé la jurisprudence de l'Organe d'appel selon laquelle une mesure qui avait une incidence relativement faible sur les produits importés pourrait plus facilement être considérée comme "nécessaire" qu'une mesure qui avait des effets restrictifs profonds ou plus larges.⁴⁷⁸

6.196. Le Groupe spécial a ensuite examiné s'il pouvait comparer les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 avec les éventuelles mesures de rechange indiquées par le Panama. Il a noté que le Panama n'avait pas indiqué de mesures spécifiques qui soient raisonnablement disponibles pour l'Argentine et moins restrictives pour le commerce et qui assureraient le même niveau de protection par rapport aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 quant aux objectifs poursuivis.⁴⁷⁹

6.197. Dans l'étape finale de son analyse du point de savoir si les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes, le Groupe spécial s'est efforcé de soupeser et de mettre en balance l'importance des intérêts communs ou des valeurs communes protégés par les lois ou réglementations en question, la contribution des mesures au but poursuivi, et l'effet des mesures sur le commerce des services. Ce faisant, il a gardé à l'esprit qu'aucune mesure de rechange raisonnablement disponible n'avait été indiquée par le Panama. Compte tenu de son analyse antérieure de ces facteurs, le Groupe spécial a conclu que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "nécessaires pour assurer le respect des lois et réglementations qui n'[étaient] pas incompatibles" avec l'AGCS au sens de l'article XIV c).⁴⁸⁰

6.3.3.2 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations

6.198. Le Panama soutient que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations aux termes de l'article XIV c) de l'AGCS, et nous demande d'infirmer ces constatations.⁴⁸¹ Il formule globalement deux principaux arguments. Premièrement, il fait valoir que le Groupe spécial a fondé à tort son analyse sur le point de savoir si les mesures 1, 2, 3 et 4 assuraient le respect des objectifs, et non des dispositions spécifiques, des lois ou réglementations pertinentes.⁴⁸² Deuxièmement, il fait valoir que le Groupe spécial n'a pas dûment examiné si les mesures 1, 2, 3, 4 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes.⁴⁸³

6.199. L'Argentine nous demande de rejeter l'allégation d'erreur formulée par le Panama en appel.⁴⁸⁴ Elle soutient que le Panama cite de manière sélective l'analyse du Groupe spécial et en donne une description erronée.⁴⁸⁵ À son avis, après avoir examiné la teneur normative de chacune des dispositions spécifiques des lois ou réglementations pertinentes, le Groupe spécial a constaté à juste titre que les mesures 1, 2, 3 et 4 assuraient le respect des obligations énoncées dans ces dispositions spécifiques.⁴⁸⁶ L'Argentine déclare aussi que le Groupe spécial a dûment examiné si

⁴⁷⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.718 à 7.727.

⁴⁷⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.718 et 7.725.

⁴⁷⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.719 et 7.725.

⁴⁷⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.727 (faisant référence au rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 163).

⁴⁷⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.732 à 7.736.

⁴⁸⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.737 à 7.740.

⁴⁸¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.81, 5.82, 5.93, 5.153 et 5.164. Voir aussi le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.642, 7.648 et 7.655.

⁴⁸² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.81 et 5.82.

⁴⁸³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.94 à 5.97, 5.104, 5.106, 5.109,

5.110, 5.112, 5.164 et 5.165.

⁴⁸⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 6 et 92.

⁴⁸⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 74 et 83.

⁴⁸⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 81.

les mesures 1, 2, 3, 4 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes.⁴⁸⁷ Elle soutient que les multiples allégations d'erreur formulées par le Panama au sujet de l'évaluation par le Groupe spécial de la conception des mesures 1, 2, 3 et 4 se rapportaient à l'évaluation par le Groupe spécial des éléments de preuve dont il était saisi et, par conséquent, auraient dû être formulées en relation avec une allégation au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord. L'Argentine considère que le fait que le Panama n'a pas formulé une telle allégation est déterminant pour ces allégations d'erreur.⁴⁸⁸

6.200. Nous rappelons que les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes étaient fondées sur les trois constatations intermédiaires suivantes: i) l'Argentine avait indiqué les lois ou réglementations dont elle visait à assurer le respect aux fins de l'article XIV c) de l'AGCS⁴⁸⁹; ii) ces lois ou réglementations n'étaient pas incompatibles avec des dispositions de l'AGCS⁴⁹⁰; et iii) les six mesures étaient conçues pour assurer le respect des dispositions pertinentes de ces lois ou réglementations.⁴⁹¹

6.201. L'appel du Panama se limite à la constatation du Groupe spécial concernant le dernier de ces trois éléments. Dans le présent différend, le Panama n'a pas affirmé que la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, la Loi sur les procédures fiscales, ou la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger, dans leur ensemble, étaient incompatibles avec l'AGCS. Il n'a pas non plus soulevé en appel la question de savoir si les dispositions spécifiques de ces instruments juridiques indiquées par l'Argentine pouvaient être jugées compatibles avec l'AGCS bien qu'elles figurent dans les mêmes instruments juridiques que les mesures incompatibles elles-mêmes. Nous notons, toutefois, qu'il peut y avoir des circonstances dans lesquelles l'incompatibilité avec l'AGCS de certaines dispositions d'un instrument juridique pourrait affecter ou entacher la compatibilité avec l'AGCS d'autres parties du même instrument ou de l'instrument dans son ensemble.

6.202. Dans l'examen des arguments formulés par le Panama, nous rappelons tout d'abord que dans l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, l'Organe d'appel a expliqué que pour qu'un défendeur puisse justifier provisoirement une mesure au titre de l'article XX d) du GATT de 1994, les deux éléments suivants devaient être réunis. Premièrement, la mesure doit être conçue pour assurer le respect de lois ou de règlements qui ne sont pas eux-mêmes incompatibles avec l'une ou l'autre des dispositions du GATT de 1994. Deuxièmement, la mesure doit être "nécessaire" pour assurer ce respect.⁴⁹²

6.203. En ce qui concerne le premier élément, le membre de phrase "pour assurer le respect" circonscrit le champ de l'article XIV c) de l'AGCS car il se rapporte à la fonction des mesures qu'un Membre peut chercher à justifier au titre de cette disposition. Il implique la nécessité d'examiner tout d'abord la relation entre la mesure incompatible et les lois ou réglementations pertinentes⁴⁹³, et, à cette fin, prescrit que les groupes spéciaux qui évaluent si une mesure assure le respect de lois ou réglementations examinent attentivement la conception des mesures qu'il s'agit de justifier.⁴⁹⁴ Il peut être dit qu'une mesure "assure le respect" de lois ou réglementations lorsque sa conception montre qu'elle assure le respect des règles, obligations ou prescriptions spécifiques prévues par ces lois ou réglementations⁴⁹⁵, même s'il ne peut pas être garanti que la mesure réalisera ce résultat avec une certitude absolue.⁴⁹⁶ Plus un défendeur est en mesure d'indiquer avec précision les règles, obligations ou prescriptions spécifiques figurant dans les lois ou réglementations compatibles avec l'AGCS, plus il sera probable qu'il pourra clarifier comment et en

⁴⁸⁷ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 83 à 89.

⁴⁸⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 91.

⁴⁸⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.616.

⁴⁹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.626.

⁴⁹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.655.

⁴⁹² Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 157.

⁴⁹³ Nous notons que cette relation entre la mesure incompatible et les lois ou réglementations pertinentes est aussi analysée au regard du deuxième élément d'une analyse au titre de l'article XIV c), c'est-à-dire le point de savoir si la mesure est "nécessaire" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes.

⁴⁹⁴ Rapport de l'Organe d'appel *Mexique – Taxes sur les boissons sans alcool*, paragraphe 72.

⁴⁹⁵ À cet égard, les objectifs de la loi ou réglementation pertinente, ou les intérêts communs ou les valeurs communes qu'elle protège, peuvent aider à clarifier la teneur des règles, obligations ou prescriptions spécifiques de cette loi ou réglementation.

⁴⁹⁶ Rapport de l'Organe d'appel *Mexique – Taxes sur les boissons sans alcool*, paragraphe 74.

quoi la mesure incompatible assure le respect de ces lois ou réglementations. Toutefois, dans les cas où l'évaluation de la conception de la mesure, y compris sa teneur et son fonctionnement prévu, montre que la mesure n'est pas apte à assurer le respect des règles, obligations ou prescriptions spécifiques de la loi ou réglementation pertinente, telles qu'elles sont indiquées par le défendeur, il ne serait peut-être pas requis de poursuivre l'analyse pour ce qui est de savoir si cette mesure est "nécessaire" pour assurer ce respect. Il en est ainsi parce qu'il n'y a aucune justification au titre de l'article XIV c) pour une mesure qui n'est pas conçue pour "assurer le respect" des lois ou réglementations d'un Membre.⁴⁹⁷ Un groupe spécial ne doit pas, cependant, structurer son analyse du premier élément de telle manière qu'il est amené à tronquer cette analyse prématurément, empêchant ainsi l'examen d'aspects cruciaux du moyen de défense du défendeur se rapportant à l'analyse de la "nécessité".

6.204. Le deuxième élément implique une analyse globale plus approfondie de la relation entre la mesure incompatible et les lois ou réglementations pertinentes. En particulier, il implique qu'il faut évaluer si, au vu de tous les facteurs pertinents dans l'analyse de la "nécessité", cette relation est suffisamment directe pour que la mesure puisse être jugée "nécessaire" pour assurer le respect de ces lois ou réglementations.⁴⁹⁸

6.205. Nous considérons que ces deux éléments sont des aspects conceptuellement distincts, tout en étant liés, de l'examen global à effectuer pour savoir si un défendeur a établi que la mesure en cause était "nécessaire pour assurer le respect des lois ou réglementations" aux termes de l'article XIV c) de l'AGCS. Nous ne considérons pas que la teneur de ces deux éléments de l'analyse soit totalement distincte. Nous ne considérons pas non plus que la structure de chaque analyse doive suivre une voie rigide. En fait, les analyses de ces deux éléments peuvent se recouper en ce sens que certaines considérations peuvent être pertinentes à la fois pour les deux éléments d'un moyen de défense au titre de l'article XIV c). La manière dont un groupe spécial organise son examen de ces éléments pour analyser un moyen de défense dans un différend donné sera influencée par les mesures et les lois ou réglementations en cause, ainsi que par la manière dont les parties présentent leurs arguments respectifs.

6.3.3.2.1 Allégations générales ou transversales du Panama

6.206. Nous examinons maintenant les arguments présentés par le Panama en appel en ce qui concerne le premier élément de l'analyse au titre de l'article XIV c) expliqué plus haut. Le Panama allègue tout d'abord que le Groupe spécial a indûment focalisé son analyse sur la question de savoir si les mesures 1, 2, 3 et 4 assuraient le respect des objectifs des lois ou réglementations pertinentes, et non sur le point de savoir si ces mesures assuraient le respect des dispositions spécifiques de ces lois ou réglementations.⁴⁹⁹ L'Argentine n'est pas d'accord avec le Panama et soutient que, après avoir examiné la teneur normative de chacune des lois ou réglementations pertinentes, le Groupe spécial s'est correctement focalisé sur les obligations spécifiques énoncées dans ces lois ou réglementations pour analyser si les mesures étaient conçues pour assurer le respect de ces lois ou réglementations.⁵⁰⁰

6.207. Pour analyser si les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes, le Groupe spécial a commencé par examiner chacun des quatre instruments indiqués par l'Argentine, à savoir, la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, la Loi sur les procédures fiscales, la Loi pénale en matière fiscale et la Constitution de l'Argentine, y compris des dispositions spécifiques de chacun de ces instruments.⁵⁰¹ Après l'avoir fait, il a été d'avis que ces instruments formaient l'axe central du cadre réglementaire régissant le recouvrement des impôts en Argentine.⁵⁰² Il a estimé que les obligations imposées par ces lois ou réglementations étaient liées entre elles. Se focalisant particulièrement sur la Loi sur l'impôt sur les bénéfices et la Loi sur les procédures fiscales, il a déclaré que les parties pertinentes de ces lois développaient les principes fiscaux établis dans la Constitution de l'Argentine, y compris le principe de l'égalité fiscale

⁴⁹⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Mexique – Taxes sur les boissons sans alcool*, paragraphe 72.

⁴⁹⁸ Rapport de l'Organe d'appel *Corée – diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 161.

⁴⁹⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.81 et 5.82.

⁵⁰⁰ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 74, 75 et 81.

⁵⁰¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632 (Loi sur l'impôt sur les bénéfices), paragraphe 7.633 (Loi sur les procédures fiscales), paragraphe 7.634 (Loi pénale en matière fiscale), et paragraphe 7.635 (Constitution de l'Argentine).

⁵⁰² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.636.

énoncé à l'article 16 de la Constitution.⁵⁰³ Il a donc considéré que ces lois obligeaient les autorités argentines à percevoir l'impôt sur les bénéfices des personnes physiques et morales résidentes en Argentine en fonction de leur capacité contributive, en s'assurant que des contribuables ayant une capacité contributive égale payent la même contribution fiscale.⁵⁰⁴

6.208. En appel, le Panama formule des arguments au sujet de l'analyse par le Groupe spécial de la question de savoir si les mesures 1, 2, 3 et 4 sont conçues pour assurer le respect de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, de la Loi sur les procédures fiscales, de la Loi pénale en matière fiscale et de la Constitution de l'Argentine. De toute évidence, un défendeur qui cherche à justifier une mesure incompatible peut choisir, comme l'Argentine l'a fait dans le présent différend, d'indiquer plusieurs lois ou réglementations pertinentes aux fins de son moyen de défense au titre de l'article XIV c).⁵⁰⁵ Face à un moyen de défense en ce sens, il serait sans doute approprié qu'un groupe spécial se prononce sur plus qu'une seule loi ou réglementation.

6.209. Nous considérons néanmoins qu'un défendeur établirait le bien-fondé de son moyen de défense au titre de l'article XIV c) lorsqu'il est capable de démontrer que la mesure incompatible est conçue et nécessaire pour assurer le respect d'au moins une loi ou réglementation compatible avec l'AGCS. À notre avis, il s'ensuit que, dans les circonstances du présent appel, si nous approuvons les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures sont conçues et nécessaires pour assurer le respect des articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, il ne serait peut-être pas requis d'examiner plus avant les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mêmes mesures sont aussi conçues et nécessaires pour assurer le respect d'autres lois ou réglementations.⁵⁰⁶ Par conséquent, nous examinons d'abord les arguments du Panama concernant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices. Dans la mesure où nous constatons que le Panama n'a pas établi qu'il y avait erreur au sujet des constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient conçues et nécessaires pour assurer le respect de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, nous n'avons pas besoin d'examiner les autres arguments du Panama concernant les constatations du Groupe spécial relatives à la Loi sur les procédures fiscales, à la Loi pénale en matière fiscale, et à la Constitution de l'Argentine.

6.210. Nous notons qu'en ce qui concerne la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, il est vrai, comme le Panama le souligne⁵⁰⁷ que le Groupe spécial a fait observer que les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient conçues pour assurer le respect de l'objectif global de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices. Le Groupe spécial n'a cependant pas limité son analyse à cette observation. En effet, dans la phrase de son raisonnement qui suit immédiatement, il a expliqué qu'au sujet des mesures 1, 2, 3 et 4, "[e]n outre, leur conception vis[ait] à assurer le respect de certaines dispositions essentielles de la [Loi sur l'impôt sur les bénéfices]".⁵⁰⁸ Il a ensuite examiné la teneur des dispositions spécifiques de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices qui avaient été indiquées par l'Argentine.⁵⁰⁹ En particulier, il a relevé que l'article premier de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices définissait les personnes assujetties à cet impôt.⁵¹⁰ Il a aussi fait observer que l'article 5 de cette loi "consacr[ait] le principe de la source ou de la territorialité en tant que critère d'attribution de la matière imposable, selon lequel tous les bénéfices provenant d'activités réalisées sur le territoire argentin [étaient] réputés être des bénéfices de source argentine, que ces activités soient exercées par des fournisseurs de

⁵⁰³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.635 et 7.636.

⁵⁰⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.636.

⁵⁰⁵ Ce faisant, le défendeur peut choisir de justifier sa mesure incompatible en montrant que cette mesure est conçue et nécessaire pour assurer le respect d'au moins une loi ou réglementation compatible avec l'AGCS, ou il peut choisir de démontrer que la mesure est conçue et nécessaire pour assurer le respect d'une obligation ou d'obligations découlant de plusieurs lois ou réglementations fonctionnant conjointement en tant qu'élément d'un cadre global.

⁵⁰⁶ Nous soulignons que le Panama n'a pas contesté en appel la constatation du Groupe spécial selon laquelle les dispositions des différents instruments juridiques indiquées par l'Argentine fonctionnent conjointement en tant qu'éléments d'un cadre réglementaire commun pour le recouvrement des impôts en Argentine. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.714.)

⁵⁰⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.82 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637).

⁵⁰⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637.

⁵⁰⁹ Le Groupe spécial a examiné les articles 1^{er}, 2, 5, 17, 80, 91, 127, 129 et 130 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices. (Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632.)

⁵¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632 et note de bas de page 804 y relative (faisant référence à la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial), article premier).

services argentins ou étrangers".⁵¹¹ Par la suite, le Groupe spécial a examiné si les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient conçues pour assurer le respect des articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices. Il a constaté que les mesures 1, 2, 3 et 4 "décourage[aient] des pratiques fiscales dommageables et permett[aient] aux autorités de s'assurer que les résidents en Argentine s'acquittent de l'impôt *"sur tous les bénéfices obtenus dans le pays ou à l'étranger", ainsi qu'il [était] prévu par l'article premier de la [Loi sur l'impôt sur les bénéfices]*".⁵¹² En outre, il a constaté que ces mesures "[étaient] également conçues pour assurer le respect de l'article 5 de la [Loi sur l'impôt sur les bénéfices], selon lequel les bénéfices de source argentine (et, par conséquent, soumis à l'imposition en Argentine) s'entend[aient] de tous ceux qui [provenaient] d'activités exercées sur le territoire argentin, que ce soit par des fournisseurs de services argentins ou étrangers".⁵¹³ Par conséquent, contrairement à l'affirmation du Panama, le Groupe spécial n'a pas fondé son analyse uniquement sur le point de savoir si les mesures 1, 2, 3 et 4 assuraient le respect de l'objectif de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices; en fait, il a aussi examiné si ces mesures assuraient le respect de l'obligation spécifique énoncée aux articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, à savoir établir correctement la base d'imposition aux fins de l'impôt sur les bénéfices.

6.211. Nous examinons maintenant la deuxième série d'arguments du Panama concernant le premier élément de l'analyse au titre de l'article XIV c) expliqué plus haut. Le Panama fait valoir que le Groupe spécial n'a pas dûment examiné si les mesures 1, 2, 3, 4 et 8 étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes. À cet égard, il affirme tout d'abord que pour démontrer qu'une mesure spécifique assure le respect des lois ou réglementations, il faut identifier un risque sous-jacent de non-respect de ces lois ou réglementations auquel la mesure est censée remédier.⁵¹⁴ À son avis, le Groupe spécial a constaté que les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient censées décourager des transactions simulées entre des parties liées.⁵¹⁵ Le Panama affirme, toutefois, que le Groupe spécial n'a pas évalué si ces transactions entre des parties liées étaient incompatibles – ou posaient un risque de non-respect à cet égard – avec les dispositions pertinentes de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, de la Loi sur les procédures fiscales, de la Loi pénale en matière fiscale, ou de la Constitution de l'Argentine. Il déclare qu'en l'absence d'une constatation en ce sens, le Groupe spécial ne disposait d'aucun fondement juridique pour conclure que les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient conçues pour assurer le respect des dispositions des lois ou réglementations argentines indiquées.⁵¹⁶

6.212. L'Argentine affirme que le Groupe spécial n'a pas supposé que les transactions entre des parties liées étaient en soi incompatibles avec les lois fiscales argentines, ou suscitaient par ailleurs des préoccupations quant à la conformité. Elle déclare qu'en fait, la licéité de ces transactions était sans importance pour la constatation du Groupe spécial au titre de l'article XIV c) de l'AGCS.⁵¹⁷ À son avis, les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3 et 4 sont conçues pour assurer le respect des lois fiscales argentines étaient fondées sur des éléments de preuve montrant que les transactions entre les contribuables argentins et des fournisseurs de services des pays non coopératifs posaient un risque particulier de non-respect des lois fiscales argentines. L'Argentine souligne que la raison est que, dans ces circonstances, il n'est pas possible pour les autorités du pays de déterminer si une transaction répond à un but commercial légitime ou est simplement un moyen de réduire des obligations fiscales en Argentine.⁵¹⁸

6.213. Nous croyons comprendre que l'argument du Panama est fondé sur l'hypothèque que le Groupe spécial a constaté que la préoccupation de l'Argentine, en relation avec les mesures 1, 2, 3 et 4, se limitait aux transactions simulées entre des parties liées. Or, à notre avis, le Groupe

⁵¹¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632 et note de bas de page 806 y relative (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial), article 5).

⁵¹² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637. (pas d'italique dans l'original)

⁵¹³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.637. (pas d'italique dans l'original)

⁵¹⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.22 à 5.24 (faisant référence aux rapports des Groupes spéciaux *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 655, et *Chine – Pièces automobiles*, paragraphe 7.315).

⁵¹⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.94 à 5.96 (faisant référence à l'analyse de la contribution exposée par le Groupe spécial dans les paragraphes 7.691, 7.693, 7.697 et 7.700 de son rapport).

⁵¹⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.97.

⁵¹⁷ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 83.

⁵¹⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 84.

spécial n'a pas constaté que les types de pratiques que les mesures 1, 2, 3 et 4 étaient censées décourager étaient uniquement les transactions simulées entre des parties liées. En fait, le Groupe spécial a défini les pratiques visées par la préoccupation de l'Argentine comme étant d'une manière plus générale des "transactions qui dissimul[aient] des pratiques fiscales dommageables".⁵¹⁹ Par conséquent, l'hypothèse sur laquelle le Panama fonde son argument n'est pas étayée par le rapport du Groupe spécial.

6.214. Par ailleurs, nous croyons comprendre que l'argument du Panama fait référence au fait que, selon lui, les mesures 1, 2, 3 et 4 s'appliquent à la fois aux transactions ayant des buts légitimes (c'est-à-dire les transactions entre des parties non liées ou les transactions entre des parties liées dans des conditions de pleine concurrence) et aux transactions ayant des buts frauduleux (c'est-à-dire les transactions simulées entre des parties liées en vue de se soustraire à l'impôt). Pour l'essentiel, le Panama fait valoir que les mesures 1, 2, 3 et 4 vont au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer le respect de ces lois ou réglementations en ce qui concerne les transactions frauduleuses, parce qu'elles visent aussi les transactions légitimes. Nous notons que le Groupe spécial a examiné, et n'a pas jugé pertinent, l'argument du Panama selon lequel les mesures 1, 2, 3 et 4 visaient aussi des situations autres que les transactions simulées entre des parties liées⁵²⁰ lorsqu'il évaluait le caractère restrictif pour le commerce des mesures 1, 2, 3 et 4. À ce sujet, le Groupe spécial a fait observer que ces mesures devaient être conçues pour viser toutes les transactions parce qu'elles s'appliquaient *ex ante*, et que leur but était de déceler les transactions frauduleuses. À son avis, du Groupe spécial, "[s]i les autorités argentines pouvaient établir une distinction *ex ante* entre les transactions qui ont un but légitime et celles qui dissimulent des manœuvres frauduleuses, les mesures en cause ne seraient pas nécessaires".⁵²¹ Nous souscrivons au raisonnement du Groupe spécial. À notre avis, l'argument du Panama ne serait valable qu'avec l'avantage du recul parce que l'on ne peut pas savoir à l'avance, sans examen approfondi, quelle transaction a un but légitime ou un but frauduleux.

6.215. Outre l'argument susmentionné selon lequel les mesures 1, 2, 3 et 4 ciblent de manière trop large la fraude fiscale, le Panama fait aussi valoir que le Groupe spécial n'a pas dûment pris en compte le large champ de la mesure 2, parce qu'il n'a pas considéré: i) que certaines transactions exclues du champ de la mesure 1 étaient visées par la mesure 2; et ii) que, outre l'impôt sur les bénéfices, la mesure 2 avait aussi des incidences sur le recouvrement de l'impôt sur les ventes et des taxes intérieures.⁵²²

6.216. À notre avis, les motifs invoqués par le Panama n'établissent pas l'existence d'erreurs en ce qui concerne l'évaluation par le Groupe spécial de la conception de la mesure 2. Le Panama n'a pas expliqué en quoi le fait que la mesure 2 pouvait avoir un champ plus large que celui de la mesure 1, ou qu'elle pouvait aussi avoir des incidences sur le recouvrement d'autres types d'impôts, empêcherait, en lui-même, de constater que cette mesure était conçue pour assurer le respect des articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices. Nous ne pensons pas non plus qu'il en soit nécessairement ainsi.

6.217. Nous faisons aussi observer qu'il apparaît, selon nous, que les divers arguments du Panama selon lesquels le champ de certaines des mesures en cause est trop large pour ce qui est de cibler la fraude fiscale sont plus pertinents pour l'analyse du point de savoir si les mesures concernées sont "nécessaires" pour assurer le respect de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, en particulier pour l'identification des mesures de rechange raisonnablement disponibles, que pour la question de savoir si elles assurent le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine.

6.3.3.2.2 Autres erreurs alléguées par le Panama

6.218. Le Panama allègue aussi que le Groupe spécial a commis de nombreuses erreurs distinctes en évaluant la conception de chacune des mesures 1, 2, 3, 4 et 8.⁵²³ Nous faisons observer que le

⁵¹⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.732. Voir aussi les paragraphes 7.637 et 7.715.

⁵²⁰ Nous notons que le Panama présente le même argument en appel. (Voir la communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.100, 5.104.c, 5.109 et 5.112.c.)

⁵²¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.726.

⁵²² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.106.a et 5.106.b.

⁵²³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.104, 5.106, 5.109, 5.110, 5.112, 5.164 et 5.165.

Panama présente peu d'arguments à l'appui de ces allégations. Il apparaît que par ses arguments, le Panama souhaite que nous réévaluions ces mesures et donnions plus d'importance à des éléments isolés de ces mesures que l'avait fait le Groupe spécial. Nous notons aussi que ces allégations se rapportent à des constatations formulées par le Groupe spécial, dans le contexte du moyen de défense de l'Argentine au titre de l'article XIV c) de l'AGCS, qui sont devenues dénuées de fondement du fait que nous avons infirmé la constatation du Groupe spécial relative au "caractère similaire". Les traiter n'aiderait pas non plus à clarifier les obligations imposées par l'article XIV c). Pour ces raisons, nous avons décidé de ne pas nous prononcer sur ces allégations en appel.

6.3.3.3 Question de savoir si le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes

6.219. Le Panama allègue que le Groupe spécial a fait erreur en constatant que les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine au regard de l'article XIV c) de l'AGCS. En appel, il conteste uniquement les aspects suivants de l'analyse de la "nécessité" par le Groupe spécial: i) l'évaluation par le Groupe spécial de la contribution de ces mesures au but poursuivi; ii) l'évaluation par le Groupe spécial du caractère restrictif pour le commerce de ces mesures; et iii) le soupesage et la mise en balance par le Groupe spécial des facteurs pertinents dans son analyse de la "nécessité".⁵²⁴ Le Panama nous demande d'infirmar les constatations du Groupe spécial selon lesquelles les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 sont "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine.⁵²⁵

6.220. L'Argentine nous demande de rejeter ce motif de l'appel du Panama. Elle souligne que cette allégation du Panama concerne l'évaluation par le Groupe spécial des éléments de preuve, alors que le Panama n'a pas invoqué l'article 11 du Mémoire d'accord.⁵²⁶ En tout état de cause, elle fait valoir que le Panama n'a pas établi que le Groupe spécial avait fait erreur en droit en constatant que chacune des mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 contribuait à assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes.⁵²⁷ Elle affirme en outre que la contestation par le Panama de l'évaluation par le Groupe spécial du caractère restrictif pour le commerce de ces mesures présente de manière erronée l'analyse du Groupe spécial, et que celui-ci n'a pas fait erreur en constatant que ces mesures avaient un effet restrictif limité sur le commerce international des services.⁵²⁸ L'Argentine déclare aussi que l'allégation du Panama concernant le soupesage et la mise en balance par le Groupe spécial des facteurs pertinents est entièrement subordonnée aux autres erreurs alléguées par le Panama et, comme celles-ci, doit être rejetée.⁵²⁹

6.221. Avant d'aborder les questions soulevées par le Panama, nous notons que pour analyser si les six mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect, le Groupe spécial a d'abord examiné l'importance des objectifs poursuivis.⁵³⁰ Le Groupe spécial a ensuite considéré la contribution apportée par les six mesures au but poursuivi.⁵³¹ Il a ensuite examiné le caractère restrictif pour le commerce des six mesures.⁵³² Puis il a examiné si le Panama avait indiqué des mesures de rechange raisonnablement disponibles.⁵³³ Enfin, il a effectué un seul exercice de soupesage et de mise en balance de ces facteurs pour l'ensemble des six mesures, collectivement.⁵³⁴ Il n'a pas été fait appel de la manière dont le Groupe spécial a structuré son analyse de la "nécessité" pour ces six mesures. Même s'il n'y a pas qu'une seule manière correcte de structurer une analyse multidimensionnelle de multiples mesures, nous avons quelques préoccupations quant à l'approche adoptée par le Groupe spécial. Les parties initiales du raisonnement sont plus ou moins dissociées

⁵²⁴ Le Panama ne conteste pas la constatation du Groupe spécial concernant l'importance des objectifs poursuivis, ni l'évaluation par le Groupe spécial des mesures de rechange qu'il a proposées.

⁵²⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.3, 5.147.b, 5.159.b, 5.173.b, et 7.1.c. Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.740.

⁵²⁶ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 96 à 103.

⁵²⁷ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 104 à 133.

⁵²⁸ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 134 à 143.

⁵²⁹ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 144 et 145.

⁵³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.662 à 7.682.

⁵³¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.690 à 7.717.

⁵³² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.718 à 7.727.

⁵³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.729 à 7.736.

⁵³⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.737 à 7.740.

et compartimentées en ce sens que, pour une mesure donnée, l'examen par le Groupe spécial de chacun des facteurs de "nécessité" pertinents figure dans des parties distinctes de son raisonnement. La séparation des différentes parties de l'analyse du Groupe spécial, conjuguée à son exercice collectif de soupesage et de mise en balance, fait qu'il est assez difficile de discerner si, pour chaque mesure, le Groupe spécial a procédé à l'analyse globale de tous les éléments pertinents qui est requise, et s'il a dûment soupesé et mis en balance les éléments pertinents et les a comparés avec les mesures de rechange proposées.

6.3.3.3.1 Allégations générales ou transversales du Panama

6.222. Le Panama allègue que le Groupe spécial a commis de multiples erreurs en évaluant si les mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine.⁵³⁵ Nous examinons d'abord plusieurs allégations générales ou transversales du Panama puis ses autres arguments. À la fin de notre analyse, nous examinerons la contestation par le Panama du soupesage et de la mise en balance par le Groupe spécial des facteurs de "nécessité" pertinents en ce qui concerne ces mesures.

6.223. Il apparaît, selon nous, que le premier thème général formulé dans de nombreux arguments du Panama consiste à contester l'évaluation par le Groupe spécial des données de fait et éléments de preuve versés au dossier. En particulier, le Panama déclare qu'il n'y a aucune base d'éléments de preuve pour les assertions suivantes: i) la mesure 1 décourage la sortie non déclarée de capitaux et les faux paiements d'intérêts que le contribuable argentin peut déduire du paiement de l'impôt sur les bénéfices⁵³⁶; ii) en rendant les entrées de fonds non déclarées plus difficiles, la mesure 2 atténue l'érosion de la base d'imposition⁵³⁷; iii) la mesure 3 décourage *ex ante* les pratiques fiscales dommageables et préserve la base d'imposition en Argentine⁵³⁸; et iv) la mesure 4 peut avoir pour effet de dissuader les entreprises argentines de recourir aux services fournis par les fournisseurs des pays non coopératifs.⁵³⁹ Le Panama soutient aussi que le Groupe spécial n'a pas pris en compte le seul élément de preuve concernant l'effet effectif de restriction des échanges de la mesure 1⁵⁴⁰ et, étant donné que l'Argentine n'avait pas fourni d'éléments de preuve suffisants, que le Groupe spécial n'a pas étayé ses constatations selon lesquelles les mesures 7 et 8 avaient un effet restrictif limité sur le commerce international.⁵⁴¹

6.224. L'Organe d'appel a déclaré dans des différends antérieurs que, bien qu'un appelant soit libre de formuler ses allégations d'erreur comme il l'entendait, "des conséquences importantes découlaient] de ce choix, y compris le critère d'examen qui sera[it] appliqué pour se prononcer" sur ces allégations.⁵⁴² À cet égard, il s'est abstenu d'examiner des allégations qui consistaient uniquement à contester de l'objectivité de l'évaluation par le Groupe spécial des éléments de preuve en l'absence d'une allégation au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord.⁵⁴³ Il a aussi considéré que des allégations mettant en cause l'évaluation par un groupe spécial des faits et des éléments de preuve dont il était saisi, et non la qualification de la compatibilité ou de

⁵³⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.75 et 5.147.b (mesures 1 à 4), paragraphes 5.148 et 5.159.b (mesure 7), et paragraphes 5.160 et 5.173.b (mesure 8).

⁵³⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.116.e et f (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.691).

⁵³⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.130 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.694 et 7.695).

⁵³⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.137.d (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.697).

⁵³⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.145.a (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.318).

⁵⁴⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 5.124 (faisant référence à la déclaration sous serment devant notaire du 14 mars 2014 établie par un juriste spécialiste des questions bancaires (pièce PAN-7 présentée au Groupe spécial)).

⁵⁴¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.156 et 5.157 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.722), et paragraphe 5.169.

⁵⁴² Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Aéronefs civils gros porteurs (deuxième plainte)*, paragraphe 956 (faisant référence aux rapports de l'Organe d'appel *CE et certains États membres – Aéronefs civils gros porteurs*, paragraphe 872; *Canada – Exportations de blé et importations de grains*, paragraphe 177; et *Japon – Pommes*, paragraphe 136).

⁵⁴³ Rapports de l'Organe d'appel *États-Unis – Aéronefs civils gros porteurs (deuxième plainte)*, paragraphe 956 et *Mexique – Mesures antidumping visant le riz*, paragraphe 274.

l'incompatibilité d'une mesure avec les prescriptions d'une certaine disposition, devraient être formulées au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord.⁵⁴⁴

6.225. Comme l'Argentine le fait observer, les arguments du Panama mentionnés plus haut n'entrent pas dans le champ de notre examen dans le présent appel, en particulier en l'absence de toute allégation du Panama selon laquelle le Groupe spécial ne s'est pas acquitté de ses devoirs au titre de l'article 11 du Mémoire d'accord.⁵⁴⁵ En conséquence, nous ne les examinons pas plus avant.

6.226. Le deuxième thème général des arguments avancés par le Panama concerne l'évaluation par le Groupe spécial de la contribution apportée par les mesures 1, 2, 3, 4 et 7. De l'avis du Panama, le Groupe spécial a indûment fondé son évaluation de la contribution des mesures 1, 2, 3, 4 et 7 sur le point de savoir si ces mesures contribuaient à la réalisation des *objectifs* des lois ou réglementations pertinentes, et non sur le point de savoir si elles contribuaient à assurer le respect des *dispositions spécifiques* de ces lois ou réglementations.⁵⁴⁶

6.227. Dans l'examen de l'argument du Panama, nous sommes conscients que, dans l'affaire *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, l'Organe d'appel a expliqué qu'un facteur à considérer dans le soupesage et la mise en balance des facteurs pertinents lorsqu'il s'agissait d'évaluer si une mesure était "nécessaire" au regard de l'article XX d) du GATT de 1994 était la "mesure suivant laquelle elle favoris[ait] la réalisation de l'objectif poursuivi: garantir le respect de la loi ou du règlement en question".⁵⁴⁷ Comme nous l'avons expliqué plus haut⁵⁴⁸, plus un défendeur est en mesure d'indiquer avec précision les règles, obligations ou prescriptions spécifiques figurant dans les lois ou réglementations compatibles avec l'AGCS, plus il sera probable qu'il pourra clarifier comment et en quoi la mesure incompatible assure le respect de ces lois ou réglementations. De même, l'évaluation par un groupe spécial de la contribution d'une mesure à assurer le respect de la loi ou réglementation en cause devrait se focaliser sur les règles, obligations ou prescriptions spécifiques énoncées dans cette loi ou réglementation. Cela ne veut pas dire que l'objectif des "lois ou réglementations" en cause, ou les intérêts communs ou les valeurs communes qu'elles protègent, est dénué de pertinence pour l'analyse de la contribution d'une mesure. De fait, dans de nombreux cas, les obligations spécifiques et les dispositions individuelles d'une loi ou réglementation exprimeront l'objectif ou les objectifs de l'instrument dans lequel elles figurent et y seront étroitement liées.

6.228. Dans son analyse de la "nécessité", le Groupe spécial a entrepris d'examiner la contribution de chaque mesure aux objectifs poursuivis par les lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine au regard de l'article XIV c) de l'AGCS.⁵⁴⁹ Il a déclaré que, s'agissant des mesures 1, 2, 3, 4 et 7, l'objectif poursuivi était de sauvegarder le système de recouvrement des impôts contre les risques posés par les pratiques fiscales dommageables des pays non coopératifs aux fins de la transparence fiscale. Il a ensuite dit qu'il examinerait la conception, la structure et le fonctionnement de chaque mesure, se focalisant en particulier sur le point de savoir s'il y avait une relation entre l'objectif poursuivi et la mesure en question pour ce qui est de la fin et des moyens.⁵⁵⁰

⁵⁴⁴ Rapports de l'Organe d'appel *Chine – Terres rares*, paragraphes 5.173 à 5.175 et *CE – Produits dérivés du phoque*, paragraphe 5.243.

⁵⁴⁵ Voir la communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 101 et 135.

⁵⁴⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.86, 5.116.a, 5.129, 5.137.a, 5.144 et 5.155.

⁵⁴⁷ Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 163.

⁵⁴⁸ Voir plus haut les paragraphes 6.203 et 6.204.

⁵⁴⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.661 et 7.662. Il apparaît que l'analyse du Groupe spécial amalgame parfois l'objectif des mesures, d'une part, et les objectifs des lois ou réglementations pertinentes, d'autre part. Alors que le Groupe spécial a déclaré qu'il évaluerait les objectifs poursuivis par les lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine, il a semblé par la suite faire référence à l'objectif des mesures incompatibles. Nous notons, toutefois, que l'Argentine a invoqué les articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices et l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger dans son moyen de défense au titre de l'article XIV c). En outre, nous notons que les mesures 1 à 4 et 7 sont des dispositions spécifiques de ces mêmes instruments juridiques. Par conséquent, quand bien même le Groupe spécial aurait pu être plus clair, nous croyons comprendre qu'il a fait référence de manière interchangeable à l'objectif de ces mesures et aux objectifs des lois ou réglementations pertinentes.

⁵⁵⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.664, 7.688 et 7.689.

6.229. Nous notons que le Groupe spécial a fait plusieurs déclarations générales selon lesquelles il examinerait la contribution apportée par les mesures à l'objectif de protection du système argentin de recouvrement des impôts.⁵⁵¹ Nous avons quelques réserves concernant l'indication par le Groupe spécial de la manière dont il entendait évaluer la contribution apportée par chacune des mesures. Pour autant que les déclarations du Groupe spécial impliquent peut-être qu'il ne prendrait pas en considération la contribution de ces mesures à l'objectif pertinent poursuivi – à savoir assurer le respect des règles, obligations ou prescriptions spécifiques figurant dans les lois ou réglementations pertinentes – le cadre analytique du Groupe spécial serait, à notre avis, vicié. Gardant cette considération à l'esprit, nous évaluons si, dans l'application de l'article XIV c) de l'AGCS aux mesures en question, le Groupe spécial s'est focalisé à tort sur le point de savoir si ces mesures contribuaient à la réalisation des objectifs des lois ou réglementations pertinentes, au détriment de l'examen du point de savoir si ces mesures contribuaient à assurer le respect des règles, obligations ou prescriptions spécifiques figurant dans les lois ou réglementations pertinentes et, dans l'affirmative, si cela équivalait à une erreur justifiant infirmation.

6.230. L'Argentine a invoqué les articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices dans son moyen de défense au titre de l'article XIV c). Le Groupe spécial a constaté que l'article premier de cette loi définissait les personnes assujetties à l'impôt sur les bénéfices. Cette disposition énonce l'obligation des contribuables argentins d'acquitter l'impôt sur tous les bénéfices obtenus en Argentine ou à l'étranger. Le Groupe spécial a aussi constaté que l'article 5 de la Loi imputait sur la matière imposable tous les montants provenant d'activités réalisées en Argentine, que ce soit par des fournisseurs de services argentins ou étrangers.⁵⁵²

6.231. En ce qui concerne la mesure 1, le Groupe spécial a constaté que, en taxant plus fortement les bénéfices résultant de certains services financiers fournis par les fournisseurs de services des pays non coopératifs que les services similaires des fournisseurs des pays coopératifs, cette mesure contribuait à préserver la base d'imposition car elle décourageait la sortie non déclarée de capitaux et les faux paiements d'intérêts.⁵⁵³ S'agissant de la mesure 2, le Groupe spécial a constaté que la présomption réfragable prévue par cette mesure dissuadait les contribuables argentins de se soustraire à l'impôt, contribuait à lutter contre l'érosion de la base d'imposition en Argentine, et permettait aux autorités argentines d'ajuster la base d'imposition d'un contribuable et de rétablir l'égalité fiscale parmi tous les contribuables argentins.⁵⁵⁴ Au sujet de la mesure 3, il a constaté qu'elle aidait *ex ante* à décourager les pratiques fiscales dommageables et à préserver la base d'imposition en Argentine en permettant de déterminer correctement la valeur des transactions et des frais qui étaient légitimement déductibles de l'impôt.⁵⁵⁵ Quant à la mesure 4, il a estimé qu'elle permettait aux autorités argentines de s'assurer qu'il existait un paiement effectif correspondant aux frais que les contribuables argentins déduisaient de leur base d'imposition.⁵⁵⁶ Nous estimons qu'en considérant la contribution des mesures à la préservation de la base d'imposition des contribuables argentins, le Groupe spécial a effectivement examiné la contribution de ces mesures pour ce qui est d'assurer le respect de l'obligation d'établir correctement l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, comme il est prévu aux articles 1^{er} et 5 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices.

6.232. Au sujet de la mesure 7, l'Argentine a invoqué l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger et l'article 118.3 de la Loi sur les sociétés commerciales dans son moyen de défense au titre de l'article XIV c).⁵⁵⁷ Ces dispositions spécifient les documents que les sociétés constituées à l'étranger doivent présenter pour l'inscription d'une succursale auprès du Registre public du commerce de la Ville autonome de Buenos Aires.⁵⁵⁸ Nous notons que le Groupe spécial a constaté ce qui suit: "en évaluant le respect des prescriptions de l'article 188, l'[Inspection générale de la justice] cherche également à déterminer que la société exerce effectivement des activités commerciales importantes sur le plan économique".⁵⁵⁹ Dans l'évaluation de la contribution

⁵⁵¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.664 et 7.689. Voir aussi l'intitulé précédant le paragraphe 7.683.

⁵⁵² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.632 (faisant référence à la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)).

⁵⁵³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.691, 7.692 et 7.707.

⁵⁵⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.694, 7.695 et 7.708.

⁵⁵⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.697 et 7.709.

⁵⁵⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.698, 7.700 et 7.710.

⁵⁵⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.597, 7.612, 7.614, 7.615, et 7.646.

⁵⁵⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.50.

⁵⁵⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.347.

de la mesure 7, nous croyons comprendre que le Groupe spécial s'est focalisé sur les prescriptions de l'article 118.3 de la Loi sur les sociétés commerciales et de l'article 188 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger lorsqu'il faisait référence à la nécessité de vérifier que les succursales de sociétés étrangères avaient "un but commercial légitime ainsi qu'une activité effective, et qu'elles n'[avaient] pas été créées ... uniquement dans le but de simuler des transactions avec des contribuables argentins".⁵⁶⁰

6.233. Par conséquent, malgré nos réserves concernant le cadre analytique adopté par le Groupe spécial pour son analyse de la contribution, suivant lequel il a apparemment examiné la contribution de chaque mesure à la réalisation des objectifs de politique générale des lois ou réglementations pertinentes, nous considérons que le Groupe spécial a en fait inclus une analyse appropriée de la contribution apportée par les mesures 1, 2, 3, 4 et 7 pour ce qui est d'assurer le respect des règles, obligations ou prescriptions spécifiques. Pour cette raison, nous rejetons l'affirmation du Panama selon laquelle le Groupe spécial a fait erreur en fondant son analyse de la contribution des mesures 1, 2, 3, 4 et 7 uniquement sur le point de savoir si ces mesures contribuaient à la réalisation des objectifs des lois ou réglementations pertinentes.

6.234. En outre, nous souhaitons exprimer une mise en garde concernant la manière dont le Groupe spécial a formulé ses constatations au sujet de la contribution de chaque mesure. Spécifiquement, il a constaté, pour chaque mesure, que celle-ci "contribu[ait]" à l'objectif poursuivi. Or, dans une analyse de la "nécessité", le devoir d'un groupe spécial est d'évaluer, qualitativement ou quantitativement, l'étendue de la contribution de la mesure au but poursuivi, et non de simplement déterminer si la mesure apporte ou non une contribution. Il en est ainsi parce que "[p]lus cet apport est grand, plus il sera facile de considérer que la mesure peut être "nécessaire"". ⁵⁶¹ Il en va de même quant au caractère restrictif pour le commerce d'une mesure – un groupe spécial doit s'efforcer d'évaluer le degré du caractère restrictif pour le commerce d'une mesure, et non simplement déterminer si la mesure implique ou non une certaine restriction au commerce. Faute d'avoir effectué ces analyses, un groupe spécial ne serait pas en mesure d'effectuer correctement le soupesage et la mise en balance de tous les facteurs pertinents.

6.235. Le Panama formule une troisième allégation transversale au sujet de l'évaluation par le Groupe spécial de la contribution apportée par les mesures 1 et 3⁵⁶², et de l'évaluation par le Groupe spécial du caractère restrictif pour le commerce des mesures 1, 2, 3 et 4.⁵⁶³ Il soutient que le Groupe spécial n'a pas pris en considération le fait que ces mesures affectaient non seulement les transactions simulées entre des parties liées, mais aussi les transactions légitimes qui, selon le Panama, n'étaient pas au cœur de la préoccupation de l'Argentine.⁵⁶⁴ Nous avons examiné, et rejeté, cet argument plus haut⁵⁶⁵, dans le contexte de l'allégation du Panama concernant l'évaluation par le Groupe spécial de la conception des mesures 1, 2, 3 et 4. Pour les mêmes raisons, nous le rejetons ici.⁵⁶⁶

6.236. Le quatrième argument général avancé par le Panama concerne la déclaration du Groupe spécial selon laquelle aucune des mesures n'implique une interdiction du commerce des services.⁵⁶⁷ Le Panama soutient que le Groupe spécial n'a pas expliqué en quoi l'absence d'une interdiction impliquait automatiquement que les mesures 1, 2 et 3 n'avaient pas d'effet restrictif pour le commerce. Il fait valoir que des mesures ne prévoyant pas une prohibition totale peuvent néanmoins avoir un effet restrictif notable pour le commerce, et que toute mesure imposant une condition limitative sur le commerce international devrait être considérée comme ayant un effet restrictif pour le commerce.⁵⁶⁸

⁵⁶⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.711. Voir aussi les paragraphes 7.702 et 7.703.

⁵⁶¹ Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Diverses mesures affectant la viande de bœuf*, paragraphe 163.

⁵⁶² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.116.f et 5.137.c.

⁵⁶³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.119, 5.123, 5.132, 5.140 et 5.145.b et c.

⁵⁶⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.123, 5.132, 5.140, et 5.145.b et c.

⁵⁶⁵ Voir plus haut les paragraphes 6.213 et 6.214.

⁵⁶⁶ Comme il est expliqué plus haut, nous croyons comprendre que l'allégation du Panama est fondée sur une hypothèse qui n'est pas étayée par le rapport du Groupe spécial. Par conséquent, notre rejet de l'allégation du Panama n'est pas fondé sur le critère juridique à appliquer au titre de l'article XIV c) de l'AGCS.

⁵⁶⁷ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.718 et 7.725.

⁵⁶⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.121, 5.122, 5.134 et 5.141.

6.237. L'Argentine répond que le Groupe spécial n'a pas constaté qu'en l'absence d'une interdiction totale du commerce des services une mesure ne pouvait pas être réputée restrictive pour le commerce.⁵⁶⁹

6.238. Comme l'Organe d'appel l'a expliqué, une interdiction d'importer est, par sa conception, la forme la plus restrictive pour le commerce qu'une mesure pourrait prendre.⁵⁷⁰ Cependant, comme le Panama l'affirme à juste titre, des mesures autres qu'une interdiction d'importer peuvent aussi avoir des effets restrictifs sur le commerce international, et ces effets peuvent être notables. Nous ne considérons pas, toutefois, que le rapport du Groupe spécial corrobore l'idée que l'absence d'une interdiction signifie automatiquement qu'une mesure n'a aucun effet restrictif pour le commerce. Comme il a été résumé plus haut, le Groupe spécial a commencé son analyse en notant qu'aucune des mesures en question n'impliquait une interdiction du commerce des services dans les secteurs et pour les modes de fourniture concernés.⁵⁷¹ Il a ensuite examiné la structure, le fonctionnement et l'effet de chaque mesure. Sur la base de cette évaluation, il a formulé des constatations distinctes sur le caractère restrictif pour le commerce de chaque mesure.⁵⁷² En particulier, il a constaté que la mesure 1 pourrait peut-être décourager le commerce avec les pays non coopératifs en établissant une fiscalité plus lourde.⁵⁷³ Au sujet des mesures 2 et 3, il a considéré qu'elles n'étaient pas "très restrictives pour le commerce".⁵⁷⁴ Enfin, il a conclu que les mesures 1, 2 et 3 avaient un "effet restrictif limité sur le commerce international des services".⁵⁷⁵ Par conséquent, contrairement à l'affirmation du Panama, le Groupe spécial a adopté une position plus nuancée au sujet du caractère restrictif pour le commerce de chaque mesure, et n'a pas considéré que l'absence d'une interdiction impliquait automatiquement que la mesure n'avait pas d'effet restrictif pour le commerce.

6.3.3.3.2 Autres erreurs alléguées par le Panama

6.239. Nous passons maintenant aux multiples erreurs distinctes dont le Panama allègue que le Groupe spécial a commises en évaluant la contribution et le caractère restrictif pour le commerce des mesures 1, 3, 7 et 8.⁵⁷⁶ Comme nous l'avons fait au sujet des arguments du Panama concernant l'évaluation par le Groupe spécial de la conception des mesures, nous faisons observer que le Panama ne présente guère d'arguments à l'appui de chacune de ces allégations. Pour les mêmes raisons que celles qui ont été exposées plus haut⁵⁷⁷, nous avons décidé de ne pas examiner plus avant ces allégations en appel.

6.3.3.3.3 Soupesage et mise en balance des facteurs pertinents dans l'analyse de la nécessité

6.240. Enfin, nous examinons la contestation par le Panama du soupesage et de la mise en balance par le Groupe spécial des facteurs pertinents dans son analyse de la "nécessité".⁵⁷⁸ Nous notons que le Panama ne formule aucun argument indépendant au sujet des erreurs alléguées dans le soupesage et la mise en balance par le Groupe spécial des divers éléments à prendre en considération dans l'évaluation de la "nécessité". Au lieu de cela, l'allégation du Panama, pour chaque mesure, est entièrement subordonnée à ses arguments selon lesquels le Groupe spécial a fait erreur dans son évaluation de la contribution et du caractère restrictif pour le commerce de chaque mesure. Par conséquent, ayant rejeté les allégations du Panama concernant l'évaluation par le Groupe spécial de la contribution et du caractère restrictif pour le commerce de chaque mesure, nous n'avons pas besoin d'examiner plus avant l'affirmation du Panama selon laquelle le Groupe spécial a aussi fait erreur en soupesant et en mettant en balance les facteurs pertinents.

⁵⁶⁹ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 141.

⁵⁷⁰ Rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Pneumatiques rechapés*, paragraphe 150.

⁵⁷¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.718.

⁵⁷² Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.719 à 7.725 et 7.727.

⁵⁷³ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.719 et 7.724.

⁵⁷⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.720 et 7.721.

⁵⁷⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.727.

⁵⁷⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.116.c, 5.116.e, 5.137.b, 5.157, et 5.167.b.

⁵⁷⁷ Voir plus haut le paragraphe 6.218.

⁵⁷⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 5.126, 5.135, 5.142, 5.146, 5.158 et 5.172.

6.3.4 Conclusion globale au titre de l'article XIV c) de l'AGCS

6.241. À la lumière de tout ce qui précède, nous constatons que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial avait fait erreur dans son application de l'article XIV c) de l'AGCS aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 en ne focalisant pas son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS. En outre, nous constatons que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial avait fait erreur dans son application de l'article XIV c) aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 en constatant, au paragraphe 7.655 de son rapport, que ces mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine au regard de l'article XIV c). Enfin, nous constatons que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial avait fait erreur dans son application de l'article XIV c) aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8 en constatant, au paragraphe 7.740 de son rapport, que ces mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois ou réglementations pertinentes de l'Argentine au regard de l'article XIV c) de l'AGCS.

6.4 Paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS

6.4.1 Introduction

6.242. Le Panama nous demande d'infirmier la constatation du Groupe spécial selon laquelle le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers de l'AGCS "couvre tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a) de la même annexe".⁵⁷⁹

6.243. Nous rappelons que devant le Groupe spécial l'Argentine a invoqué le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers au sujet de deux mesures. L'Argentine a fait valoir que, au cas où le Groupe spécial constaterait que la mesure 5 (prescriptions relatives aux services de réassurance) et la mesure 6 (prescriptions relatives à l'accès au marché de capitaux argentin) étaient incompatibles avec ses obligations au titre de l'AGCS, les deux mesures seraient justifiées conformément au paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers.⁵⁸⁰ Ayant constaté que les mesures 5 et 6 étaient incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS, le Groupe spécial est passé à l'examen du moyen de défense de l'Argentine au titre du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers et a finalement conclu que les mesures 5 et 6 n'étaient pas justifiées au regard du paragraphe 2 a).⁵⁸¹

6.244. Nous résumons brièvement les constatations du Groupe spécial au titre du paragraphe 2 a). Le Groupe spécial a observé qu'à titre de condition préliminaire, les mesures relevant du paragraphe 2 a) doivent être celles "qui affectent la fourniture de services financiers" conformément au paragraphe 1 a) de l'Annexe sur les services financiers.⁵⁸² Il a noté que le Panama avait proposé une condition additionnelle à caractère préliminaire, à savoir "que le défendeur établisse que la mesure [en cause] constitu[ait] une "réglementation intérieure"". ⁵⁸³ Le Groupe spécial a rejeté l'argument du Panama à cet égard et, ce faisant, a formulé l'interprétation que le Panama conteste en appel. Spécifiquement, il a indiqué que "le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers couvr[ait] tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a) de la même annexe et pas seulement les mesures pouvant être qualifiées de "réglementations intérieures" au sens de l'article VI de l'AGCS".⁵⁸⁴

6.245. Ayant constaté que les mesures 5 et 6 relevaient du paragraphe 2 a)⁵⁸⁵, le Groupe spécial a ensuite examiné si ces mesures étaient prises "pour des raisons prudentielles" au sens du paragraphe 2 a). Il a divisé son analyse en deux parties. Dans la première partie, il a constaté que les raisons indiquées par l'Argentine en ce qui concerne l'adoption des mesures étaient des "raisons prudentielles".⁵⁸⁶ Dans la seconde partie, il s'est focalisé sur le mot "pour" et a constaté qu'un Membre qui invoquait le paragraphe 2 a) devait démontrer qu'il existait "une relation

⁵⁷⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.33.a (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.847).

⁵⁸⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.781.

⁵⁸¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.949.

⁵⁸² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.825.

⁵⁸³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.826 (citant la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 2.651).

⁵⁸⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.847.

⁵⁸⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.858.

⁵⁸⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.904 et 7.937. Voir aussi le paragraphe 7.946.

rationnelle de cause à effet" entre la mesure que le Membre cherchait à justifier au regard du paragraphe 2 a) et la raison prudentielle invoquée pour la prendre.⁵⁸⁷ Il a constaté que les mesures 5 et 6 n'avaient pas ce lien rationnel avec les raisons prudentielles identifiées par l'Argentine et, par conséquent, que ces mesures n'étaient pas prises "pour" des raisons prudentielles au sens du paragraphe 2 a).⁵⁸⁸ Lorsqu'il a formulé ces constatations, le Groupe spécial n'a pas ensuite examiné, au titre de la seconde phrase du paragraphe 2 a), si les mesures n'étaient pas utilisées comme un moyen d'éviter les engagements ou obligations de l'Argentine au titre de l'AGCS.⁵⁸⁹ Sur cette base, le Groupe spécial a conclu que les mesures 5 et 6 "[n'étaient] pas couvertes par le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers".⁵⁹⁰ Il n'est pas fait appel de ces constatations et de la conclusion du Groupe spécial.

6.246. Il s'agit du premier différend dans lequel un Membre de l'OMC invoque le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers. Comme l'a noté le Groupe spécial, le paragraphe 2 a) contient trois conditions qui doivent être remplies pour qu'une mesure soit justifiée au regard de cette disposition. Premièrement, il y a la question préalable, ou préliminaire, de savoir quels types de mesures peuvent potentiellement relever du paragraphe 2 a). Deuxièmement, une mesure doit avoir été prise "pour des raisons prudentielles". Enfin, au titre de la seconde phrase du paragraphe 2 a), elle "ne ser[a] pas utilisée[] par un Membre comme un moyen d'éviter ses engagements ou obligations au titre de l'Accord". Ce n'est que lorsqu'une mesure relève du paragraphe 2 a) qu'il sera nécessaire d'évaluer si elle a été prise "pour des raisons prudentielles" et si elle remplit la condition énoncée à la seconde phrase du paragraphe 2 a).⁵⁹¹ Nous notons que l'appel du Panama se limite à la question préalable identifiée plus haut. Pour examiner l'appel du Panama, nous commençons par donner un aperçu des allégations et arguments présentés par les participants en appel. Dans ce contexte, nous désignerons le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers soit par l'expression "exception prudentielle", soit par l'expression "exclusion prudentielle", selon la terminologie choisie par les participants et le Groupe spécial.⁵⁹² Nous présenterons ensuite notre interprétation concernant le champ d'application du paragraphe 2 a), et notre examen des allégations et arguments présentés par le Canada en appel.

6.4.2 Allégations et arguments présentés en appel

6.247. Le Panama nous demande d'infirmar la constatation du Groupe spécial selon laquelle le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers "couvre tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a) de la même annexe".⁵⁹³ Il allègue que le Groupe spécial n'a pas donné sens à l'expression "réglementation intérieure" qui figure en titre de l'exception prudentielle et que, ce faisant, il n'a pas interprété l'exception prudentielle correctement.⁵⁹⁴ Selon lui, la référence faite à la "réglementation intérieure" dans le titre de l'exception prudentielle est "essentielle" car elle délimite le champ de la disposition ou, en d'autres termes, elle définit le type de mesures qui peut être couvert par la disposition.⁵⁹⁵ Il considère que les restrictions de l'accès aux marchés sont traitées à l'article XVI de l'AGCS, tandis que les réglementations intérieures sont visées "principalement" à l'article VI de l'AGCS⁵⁹⁶, et que seul ce

⁵⁸⁷ Le Groupe spécial a fait le raisonnement selon lequel "[u]n aspect central de cette relation rationnelle de cause à effet [était] l'adéquation de la mesure à la raison prudentielle, à savoir si la mesure, par sa conception, sa structure et ses principes de base, contribu[ait] à causer l'effet recherché". (Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.891. Voir aussi le paragraphe 7.889)

⁵⁸⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.919, 7.920 et 7.944. Voir aussi les paragraphes 7.947 à 7.949.

⁵⁸⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.945.

⁵⁹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.949.

⁵⁹¹ Voir le rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.818 à 7.825.

⁵⁹² Les participants appellent le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers soit l'"exception prudentielle", soit l'"exclusion prudentielle". Dans son rapport, le Groupe spécial a utilisé l'expression "exception prudentielle". Lorsque nous faisons référence aux communications des participants et aux constatations du Groupe spécial, nous utilisons la terminologie qu'ils ont employée, sans adopter aucune des terminologies nous-mêmes.

⁵⁹³ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.33.a (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.847).

⁵⁹⁴ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.16.

⁵⁹⁵ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.17.

⁵⁹⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.27.

dernier type de mesures pouvait potentiellement être justifié au regard de l'exception prudentielle.⁵⁹⁷

6.248. Le Panama allègue que le Groupe spécial a fait erreur dans l'identification de la question d'interprétation dont il était saisi. Spécifiquement, au lieu d'analyser le sens du titre du paragraphe 2 a), le Groupe spécial a considéré à tort qu'il devait décider si l'exception prudentielle couvrirait seulement les mesures constituant une "réglementation intérieure" au sens de l'article VI de l'AGCS.⁵⁹⁸ Le Panama soutient également que, en analysant la clause introductive du paragraphe 2 a) – "Nonobstant toute autre disposition de l'Accord" – le Groupe spécial a confondu le type de mesures couvert par l'exception prudentielle avec les *dispositions de l'AGCS* qui peuvent être enfreintes pour des raisons prudentielles.⁵⁹⁹ Il ajoute que le Groupe spécial a mal interprété sa position en ce qui concerne l'article VI en déclarant que, d'après l'interprétation du Panama, l'exception prudentielle couvrirait seulement les infractions à cette disposition. Il répète que, d'après son interprétation, l'exception prudentielle pourrait couvrir des incompatibilités avec toute disposition de l'AGCS, pour autant que la mesure prudentielle prise soit une "réglementation intérieure".⁶⁰⁰

6.249. En réponse, l'Argentine fait observer que le Panama ne semble pas être d'avis que les mesures 5 et 6 ne sont pas des mesures d'application générale affectant le commerce des services du type qui pourrait être considéré comme une réglementation intérieure au titre de l'article VI de l'AGCS. Par conséquent, elle soutient qu'il n'apparaît pas que l'allégation d'erreur du Panama ait une quelconque conséquence sur le règlement du présent différend.⁶⁰¹ Elle considère en outre que l'affirmation du Panama selon laquelle le titre de l'exclusion prudentielle définit d'une manière exhaustive les types de mesures qu'elle recouvre est intenable. De l'avis de l'Argentine, le texte du paragraphe 2 a) indique que les rédacteurs de l'AGCS n'ont pas établi de limitations quant aux types de mesures couverts par l'exception autres que la raison d'être prudentielle qui conduit à leur adoption.⁶⁰²

6.250. L'Argentine maintient également que la tentative du Panama de définir les "réglementations intérieures" par opposition aux mesures relatives à l'accès aux marchés au titre de l'article XVI de l'AGCS est contrecarrée par le texte de la disposition et conduirait à des résultats "absurdes".⁶⁰³ Selon elle, l'interprétation du Panama exclurait du champ de l'exception, par exemple, les limitations de l'accès aux marchés qui peuvent à l'évidence avoir un but prudentiel, telles que les mesures relevant de l'article XVI:2 e) de l'AGCS.⁶⁰⁴ L'Argentine considère que l'interprétation du Panama romprait indûment l'équilibre soigneusement négocié des droits et obligations en réduisant le champ d'application de l'exclusion prudentielle.⁶⁰⁵

6.4.3 Champ d'application du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers

6.251. Comme il a été dit plus haut, l'appel du Panama se limite à la question préalable de savoir quels types de mesures peuvent potentiellement relever du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers. Il ne concerne pas l'interprétation des autres conditions du paragraphe 2 a) et, donc, nous ne les examinerons pas dans notre analyse.

6.252. Le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers prévoit ce qui suit:

2. Réglementation intérieure

- a) Nonobstant toute autre disposition de l'Accord, un Membre ne sera pas empêché de prendre des mesures pour des raisons prudentielles, y compris pour la protection des investisseurs, des déposants, des titulaires de polices ou

⁵⁹⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphes 6.27 et 6.28.

⁵⁹⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.21.

⁵⁹⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.22.

⁶⁰⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.25 et 6.26.

⁶⁰¹ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 152.

⁶⁰² Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 153.

⁶⁰³ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphes 154 et 155.

⁶⁰⁴ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 155. L'article XVI:2 e) s'applique aux "mesures qui restreignent ou prescrivent des types spécifiques d'entité juridique ou de coentreprise par l'intermédiaire desquels un fournisseur de services peut fournir un service".

⁶⁰⁵ Communication de l'Argentine en tant qu'intimé, paragraphe 155.

des personnes à qui un droit de garde est dû par un fournisseur de services financiers, ou pour assurer l'intégrité et la stabilité du système financier. Dans les cas où de telles mesures ne seront pas conformes aux dispositions de l'Accord, elles ne seront pas utilisées par un Membre comme un moyen d'éviter ses engagements ou obligations au titre de l'Accord.

6.253. Nous notons que le mot "mesures" apparaît dans les deux phrases de cette disposition. Aucune des deux phrases, telles qu'elles sont libellées, n'identifie un type particulier de mesure qui peut relever du paragraphe 2 a). En outre, nous notons que le paragraphe 1 a) de l'Annexe sur les services financiers établit le champ d'application de toutes les dispositions de cette annexe et, par conséquent, il aide à établir la gamme des mesures qui sont couvertes par le paragraphe 2 a). Le paragraphe 1 a) stipule que l'Annexe "s'applique aux mesures qui affectent la fourniture de services financiers". L'utilisation du membre de phrase "mesures qui affectent la fourniture de services financiers" au paragraphe 1 a) étaye le point de vue selon lequel le paragraphe 2 a) n'impose pas de restrictions spécifiques quant aux types de mesures relevant de son champ d'application.

6.254. La clause introductive "[n]onobstant toute autre disposition de l'Accord" dans la première phrase du paragraphe 2 a) est également pertinente pour notre interprétation de la gamme des mesures couvertes par cette disposition. Le sens ordinaire du terme "nonobstant", d'après la définition pertinente du dictionnaire, est "in spite of, without regard to or prevention by" (malgré, sans tenir compte de ou sans être empêché par).⁶⁰⁶ Cela signifie que, au titre du paragraphe 2 a), un Membre ne sera pas empêché de prendre des mesures pour des raisons prudentielles malgré ses obligations au titre de "toute autre disposition de l'Accord", pour autant que ces mesures remplissent toutes les conditions du paragraphe 2 a).⁶⁰⁷ Cette interprétation du sens de la clause introductive du paragraphe 2 a) est confirmée par la seconde phrase du paragraphe 2 a). Spécifiquement, la seconde phrase indique que "[d]ans les cas où de telles mesures ne seront pas conformes aux dispositions de l'Accord, elles ne seront pas utilisées par un Membre comme un moyen d'éviter ses engagements ou obligations au titre de l'Accord".⁶⁰⁸ La référence aux "dispositions de l'Accord" donne à penser que cette phrase se rapporte aussi aux incompatibilités avec toute autre disposition de l'AGCS.

6.255. Le fait que le paragraphe 2 a) couvre des infractions aux obligations au titre de "toute autre disposition de l'Accord" signifie qu'il pourrait être invoqué pour justifier des incompatibilités avec toutes les obligations découlant pour un Membre de l'AGCS.⁶⁰⁹ Celles-ci incluent, par exemple, l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée d'un Membre au titre de l'article II, les engagements en matière d'accès aux marchés au titre de l'article XVI ou l'obligation de traitement national au titre de l'article XVII. Cela indique que, par exemple, les mesures des types énumérés à l'article XVI:2 et qui imposent des restrictions de l'accès aux marchés pour des raisons prudentielles pourraient potentiellement relever du paragraphe 2 a). Le type de mesure prise par un Membre (par exemple des restrictions de l'accès aux marchés) et la disposition de l'AGCS à laquelle elle contrevient (par exemple l'article XVI) sont des concepts distincts, mais liés. Pour cette raison, nous ne pensons pas comme le Panama que la permission accordée par la clause introductive du paragraphe 2 a) de déroger aux obligations énoncées dans "toute autre

⁶⁰⁶ *Shorter Oxford English Dictionary*, 6^{ème} édition, A. Stevenson (éd.) (Oxford University Press, 2007), volume 2, page 1952.

⁶⁰⁷ Nous notons que l'Organe d'appel a interprété une phrase similaire de la même manière dans l'affaire *CE – Préférences tarifaires*, constatant que le membre de phrase "[n]onobstant les dispositions de l'article premier de l'Accord général" "autoris[ait] les Membres à accorder un "traitement différencié et plus favorable" aux pays en développement "malgré" l'obligation [de traitement de la nation la plus favorisée] de l'article I:1" du GATT de 1994. (Rapport de l'Organe d'appel *CE – Préférences tarifaires*, paragraphe 90) L'Organe d'appel a également noté que le paragraphe 1 de la Clause d'habilitation "exempt[ait] donc les Membres de respecter l'obligation contenue à l'article I:1 afin d'accorder un traitement différencié et plus favorable aux pays en développement, à condition que ce traitement soit conforme aux conditions énoncées dans la Clause d'habilitation". (*Ibid.*)

⁶⁰⁸ Pas d'italique dans l'original.

⁶⁰⁹ En interprétant l'expression "[r]ien dans le présent Accord" employée à l'article XX du GATT de 1994, l'Organe d'appel a considéré, dans l'affaire *États-Unis – Essence*, que les exceptions énumérées à l'article XX "se rapport[aient] donc à toutes les obligations découlant de l'Accord général: l'obligation du traitement national et l'obligation du traitement de la nation la plus favorisée, naturellement, mais aussi les autres". (Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Essence*, page 27 (pas d'italique dans l'original))

disposition de" l'AGCS "n'a pas d'incidence sur le *type de mesures* qui peut être incompatible avec toute disposition de l'AGCS et également couvert par l'exception prudentielle".⁶¹⁰

6.256. À cet égard, nous notons également l'argument du Panama selon lequel "[l]es restrictions de l'accès aux marchés sont traitées à l'article XVI de l'AGCS, tandis que les réglementations intérieures sont visées *principalement* à l'article VI de l'AGCS" et selon lequel les "mesures relèveront soit de la catégorie limitation "de l'accès aux marchés", soit de la catégorie "réglementation intérieure"". ⁶¹¹ Selon le Panama, les "mesures qui peuvent être justifiées par des raisons prudentielles doivent prendre la forme de "réglementations intérieures" ... par opposition, par exemple, aux obstacles "à l'accès aux marchés"". ⁶¹² Cependant, à notre avis, en excluant les restrictions de l'accès aux marchés du champ d'application du paragraphe 2 a), l'interprétation du Panama signifie effectivement que le paragraphe 2 a) *ne peut pas* être invoqué pour justifier des incompatibilités avec l'article XVI. Cette exclusion est contraire à la clause introductive du paragraphe 2 a), qui dit "[n]onobstant *toute autre disposition*" de l'AGCS. ⁶¹³

6.257. En ce qui concerne le titre du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, à savoir "Réglementation intérieure", nous notons que le titre fait partie du texte du paragraphe 2. À notre avis, le sens et la fonction qu'il convient d'attribuer à ce titre devraient être compatibles avec une bonne interprétation du paragraphe 2 a) lui-même. À cet égard, nous notons que, dans des affaires antérieures, l'Organe d'appel a fait référence au titre d'une disposition pour renforcer son interprétation du texte de cette disposition. ⁶¹⁴ Ni l'Annexe sur les services financiers ni l'AGCS lui-même ne contiennent de définition de l'expression "réglementation intérieure".

6.258. Néanmoins, le contexte constitué par l'article VI de l'AGCS, qui s'intitule également "Réglementation intérieure", peut éclairer le sens et la fonction du titre du paragraphe 2 a). Les dispositions de l'article VI font référence à une variété de mesures, allant des "mesures d'application générale qui affectent le commerce des services" à l'article VI:1, des "décisions administratives affectant le commerce des services" à l'article VI:2 et de l'"autorisation ... pour la fourniture d'un service" à l'article VI:3 aux prescriptions en matière de licences, prescriptions et procédures en matière de qualifications et normes techniques à l'article VI:4 et VI:5 a), et aux "procédures adéquates pour vérifier la compétence des professionnels de tout autre Membre" à l'article VI:6. À notre avis, la large gamme de mesures potentiellement couvertes par l'article VI indique que le titre de ce dernier, à savoir "Réglementation intérieure", devrait également être interprété dans un sens large et ne devrait pas servir à limiter les types de mesures relevant de cette disposition. De même, à notre avis, le titre du paragraphe 2 a), à l'instar de celui de l'article VI, ne devrait pas servir à cela.

6.259. De plus, en tant qu'annexe à l'AGCS, l'Annexe sur les services financiers fait "partie intégrante de [l'AGCS]" conformément à l'article XXIX de cet accord et, par conséquent, les définitions données à l'article XXVIII de l'AGCS fournissent également un contexte utile pour l'interprétation de l'Annexe. En particulier, d'après l'article XXVIII a), aux fins de l'AGCS, le mot "mesure" s'entend de "*toute* mesure prise par un Membre, que ce soit sous forme de loi, de réglementation, de règle, de procédure, de décision, de décision administrative, ou sous *toute autre forme*". ⁶¹⁵ L'emploi du mot "toute" dans les expressions "*toute* mesure" et "*toute* autre forme" donne à penser que l'article XXVIII a) ne contient pas d'exclusions *a priori* quant au type ou à la forme qu'une mesure peut avoir au titre de l'AGCS, y compris au titre de l'Annexe sur les services financiers. Ainsi, le texte du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, lu à la lumière de la portée et de la définition du terme "mesure" employé à la fois au paragraphe 1 a)

⁶¹⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.23. (italique dans l'original; non souligné dans l'original)

⁶¹¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.27. (pas d'italique dans l'original)

⁶¹² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.26.

⁶¹³ Pas d'italique dans l'original.

⁶¹⁴ Par exemple, dans l'affaire *États-Unis – Acier au carbone*, après avoir examiné le texte des articles 11.9 et 21.3 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires et le contexte donné dans les onze paragraphes de l'article 11 de cet accord, l'Organe d'appel a noté que les divers paragraphes de l'article 11 "énon[çaient] des règles qui [étaient] principalement des règles de procédure et de preuve" et qu'"[e]lles se rapport[aient] toutes à l'ouverture et à la conduite d'une *enquête* en matière de droits compensateurs par les autorités". Il a noté que cette interprétation était compatible avec le "titre général de l'article 11 – "Engagement de la procédure et enquête ultérieure"". (Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Acier au carbone*, paragraphe 67 (italique dans l'original))

⁶¹⁵ Pas d'italique dans l'original.

de l'Annexe et à l'article XXVIII a) de l'AGCS, n'indique pas de restrictions quant au type ou à la forme d'une "mesure" relevant du paragraphe 2 a) de l'Annexe.

6.260. Passant à l'objet et au but de l'AGCS, nous notons que le troisième et le quatrième considérant du préambule de l'AGCS font tous deux référence aux "objectifs de politique nationale" des Membres. Le troisième considérant fait référence au désir d'obtenir "sans tarder une élévation progressive des niveaux de libéralisation du commerce des services par des séries de négociations multilatérales successives visant à ... assurer un équilibre global des droits et des obligations, compte dûment tenu des objectifs de politique nationale". Le quatrième considérant reconnaît "le droit des Membres de réglementer la fourniture de services sur leur territoire et d'introduire de nouvelles réglementations à cet égard afin de répondre à des objectifs de politique nationale". Les "objectifs de politique nationale" mentionnés dans le préambule pourraient être poursuivis par divers moyens, y compris par des mesures prises conformément au paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, pour autant que ces mesures "affectent la fourniture de services financiers", soient prises "pour des raisons prudentielles" et ne soient pas "utilisées par un Membre comme un moyen d'éviter" ses engagements ou obligations au titre de l'AGCS. Une interprétation limitant les types de mesures qui pourraient potentiellement relever du paragraphe 2 a) ne concorderait pas avec l'équilibre des droits et des obligations qui est expressément reconnu dans le préambule de l'AGCS.

6.261. Comme le montre l'analyse que nous avons exposée plus haut⁶¹⁶, le sens et la fonction qu'il convient d'attribuer au titre devraient être compatibles avec une bonne interprétation du paragraphe 2 a) lui-même. Une interprétation du paragraphe 2 a) fondée sur son texte, lu à la lumière de son contexte, et de l'objet et du but de l'AGCS, indique que le paragraphe 2 a) n'impose pas de restrictions spécifiques pour les types de "mesures affectant la fourniture de services financiers" qui entrent dans son champ d'application, pour autant que ces mesures remplissent également les autres conditions du paragraphe 2 a). Nous ne souscrivons donc pas à l'argument du Panama selon lequel le titre du paragraphe 2 a) "délimite le champ de cette disposition" ou "définit le type de mesures qui peut être couvert par l'exception prudentielle".⁶¹⁷

6.262. Sur cette base, nous considérons que l'interprétation du Groupe spécial, selon laquelle le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers "couvre tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a)" de l'Annexe⁶¹⁸, cadre avec notre interprétation du paragraphe 2 a). Cependant, nous notons que le Panama présente certaines allégations d'erreur concernant des aspects distincts de l'analyse faite par le Groupe spécial pour parvenir à son interprétation. Nous allons traiter ces erreurs alléguées dans la prochaine section.

6.4.4 Erreurs spécifiques alléguées par le Panama concernant l'interprétation du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers par le Groupe spécial

6.263. Le Panama allègue en appel que le Groupe spécial n'a pas correctement identifié la question d'interprétation dont il était saisi.⁶¹⁹ Spécifiquement, il soutient qu'il apparaît que le Groupe spécial a cru à tort qu'il devait décider si le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers couvrirait seulement les mesures constituant une "réglementation intérieure" au sens de l'article VI de l'AGCS.⁶²⁰ Afin de déterminer si le Groupe spécial a fait erreur en identifiant la question d'interprétation dont il était saisi dans le présent différend, nous jugeons utile de commencer par rappeler les arguments que le Panama a présentés au Groupe spécial.

6.264. Le Panama a fait valoir devant le Groupe spécial que pour invoquer le paragraphe 2 a), "un Membre défendeur [devait] prouver que cette mesure [pouvait] être considérée comme une "réglementation intérieure"". ⁶²¹ À cette fin, il a considéré qu'il fallait prouver que la mesure était "une norme technique, ou une norme relative aux qualifications ou à la licence du fournisseur, comme les mesures "ayant trait par exemple à la qualité du service fourni ou à la capacité du

⁶¹⁶ Voir *supra* le paragraphe 6.258.

⁶¹⁷ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.17.

⁶¹⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.33.a (citant le rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.847).

⁶¹⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.21. Voir aussi les paragraphes 6.16 et 6.31.

⁶²⁰ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.21.

⁶²¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.828 (citant la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 2.651).

fournisseur de fournir le service en question".⁶²² À l'appui de cette affirmation, il a fait référence au titre du paragraphe 2 de l'Annexe sur les services financiers, à savoir "Réglementation intérieure", et a estimé que ce titre éclairait l'interprétation du paragraphe 2 a) "en [le] limitant au type de mesures prévu à l'article VI de l'AGCS, également intitulé "Réglementation intérieure".⁶²³ Compte tenu de ces arguments, le Groupe spécial a considéré que l'argumentation du Panama soulevait pour lui deux questions distinctes:

[D]'une part, celle de savoir si la référence à la "réglementation intérieure" dans l'intitulé du paragraphe 2 de l'Annexe sur les services financiers a la même signification que la référence similaire dans l'intitulé de l'article VI de l'AGCS et, d'autre part, si la notion de "réglementation intérieure" à laquelle l'article VI de l'AGCS et, selon le Panama, le paragraphe 2 de l'Annexe sur les services financiers font référence comprend uniquement les mesures relatives aux qualifications, aux normes techniques et aux licences.⁶²⁴

6.265. Le Groupe spécial a commencé par la seconde question identifiée ci-dessus. Il a constaté qu'"[e]n lisant attentivement l'article VI de l'AGCS, [il] constat[ait] que les mesures relatives aux qualifications, aux normes techniques et aux licences [étaient] uniquement mentionnées aux paragraphes 4 et 5 de cet article"⁶²⁵, et que l'article VI faisait référence à d'autres "réglementations intérieures" dans les autres paragraphes de cet article. Il a donc considéré que "l'ensemble de la "réglementation intérieure" [était], pour l'article VI de l'AGCS lui-même, plus vaste que celui des normes techniques, des licences et des qualifications".⁶²⁶ L'avis du Groupe spécial cadre avec l'analyse que nous avons exposée plus haut selon laquelle l'article VI de l'AGCS fait référence à une large gamme de mesures, qui inclut les "mesures d'application générale qui affectent le commerce des services" prévues à l'article VI:1, ainsi qu'une variété de mesures décrites dans les autres paragraphes de l'article VI.⁶²⁷ En effet, malgré ce qu'il fait valoir devant le Groupe spécial⁶²⁸, le Panama indique en appel qu'il ne conteste pas la constatation du Groupe spécial selon laquelle l'ensemble des réglementations intérieures est plus vaste que les procédures en matière de qualifications, les normes techniques et les prescriptions en matière de licences énumérées à l'article VI:4 et VI:5 de l'AGCS.⁶²⁹

6.266. Le Groupe spécial a ensuite analysé la première question identifiée plus haut au paragraphe 6.264, c'est-à-dire "celle de savoir si la référence à la "réglementation intérieure" dans l'intitulé du paragraphe 2 de l'Annexe sur les services financiers [avait] la même signification que la référence similaire dans l'intitulé de l'article VI de l'AGCS".⁶³⁰ Il a reformulé cette question comme étant celle de savoir "si le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers couvr[ait] seulement les mesures qui [devaient] être considérées comme des "réglementations intérieures" au sens de l'article VI de l'AGCS".⁶³¹ Se référant à cette déclaration du Groupe spécial, le Panama soutient qu'il "apparaît que le Groupe spécial a cru à tort qu'il devait décider si l'exception prudentielle couvrait seulement les "réglementations intérieures" *au sens de l'article VI de l'AGCS*".⁶³²

6.267. Comme il est indiqué dans notre examen des arguments que le Panama a présentés au Groupe spécial, ce dernier a identifié la question ci-dessus en réponse à l'affirmation du Panama selon laquelle le titre du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, à savoir "Réglementation intérieure", éclairait le champ d'application du paragraphe 2 a) "en [le] limitant au type de mesures prévu à l'article VI de l'AGCS, également intitulé "Réglementation

⁶²² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.828 (citant la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 2.651).

⁶²³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.828 (faisant référence à la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphes 2.640, 2.642 et 2.643).

⁶²⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.836.

⁶²⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.837.

⁶²⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.838. (italique dans l'original)

⁶²⁷ Voir *supra* le paragraphe 6.258.

⁶²⁸ Voir *supra* le paragraphe 6.264.

⁶²⁹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.19 (faisant référence au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.838).

⁶³⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.836.

⁶³¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.839.

⁶³² Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.21. (italique dans l'original)

intérieure"".⁶³³ Bien que le Groupe spécial ait reformulé la question dont il était saisi, ses deux formulations de la question, citées au paragraphe 6.266 ci-dessus, concernent la même question de fond soulevée par le Panama, c'est-à-dire celle de savoir si le champ d'application du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers se limite aux types de mesures prévus à l'article VI de l'AGCS, compte tenu du fait que les deux dispositions sont intitulées "Réglementation intérieure". Ainsi, contrairement à ce que le Panama dit dans son argumentation, le Groupe spécial n'a pas mal identifié la question dont il était saisi; en fait, il a adapté son analyse aux arguments que le Panama avait soulevés concernant le champ d'application du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers.

6.268. Ayant identifié la question à la lumière des arguments qui lui avaient été présentés, le Groupe spécial a ensuite analysé le texte du paragraphe 2 a). Il a considéré que, s'il devait interpréter le paragraphe 2 a) comme faisant uniquement référence aux mesures qui constituaient une réglementation intérieure au titre de l'article VI de l'AGCS, comme l'avait fait valoir le Panama, cela pourrait rendre certaines parties du paragraphe 2 a) inutiles. Spécifiquement, la référence explicite à "[n]onobstant toute autre disposition de l'Accord" dans la clause introductive du paragraphe 2 a) serait réduite à simplement "[n]onobstant l'article VI de l'Accord".⁶³⁴ Dans le même ordre d'idées, le Groupe spécial s'est dit préoccupé par le fait que l'interprétation du Panama "réduirait drastiquement la portée de l'exception prudentielle, puisqu'elle offrirait une soupape de sécurité seulement pour les "réglementations intérieures" qui ne seraient pas conformes à l'article VI de l'AGCS, mais pas pour les mesures qui pourraient être visées par d'autres dispositions de l'AGCS (telles que celles relatives à l'accès aux marchés, au traitement national ou au traitement NPF)".⁶³⁵

6.269. Le Panama soutient que le Groupe spécial a confondu la *gamme des infractions* que le paragraphe 2 a) pourrait potentiellement justifier, qui est le sujet de la clause introductive du paragraphe 2 a), avec les *types de mesures* qui pourraient relever du paragraphe 2 a).⁶³⁶ En outre, notant la préoccupation exprimée par le Groupe spécial selon laquelle son interprétation "réduirait drastiquement" le champ d'application du paragraphe 2 a)⁶³⁷, le Panama déclare que le Groupe spécial a mal interprété sa position en ce qui concerne l'article VI de l'AGCS. Selon lui, il n'a pas fait valoir que le paragraphe 2 a) couvrirait seulement les *infractions à l'article VI*; en fait, son argument "a toujours été que l'exception prudentielle pourrait couvrir des incompatibilités avec toute disposition de l'AGCS, pour autant que la mesure prudentielle prise soit une "réglementation intérieure"", par opposition, par exemple, à une restriction de l'accès aux marchés.⁶³⁸

6.270. Nous rappelons l'argument présenté par le Panama devant le Groupe spécial selon lequel le titre du paragraphe 2 a) éclaire l'interprétation de cette disposition en la limitant au type de mesures prévu à l'article VI de l'AGCS, également intitulé "Réglementation intérieure".⁶³⁹ Ainsi, il apparaît que le Panama n'a pas soutenu devant le Groupe spécial que les mesures relevant du paragraphe 2 a) devaient être *en infraction avec* l'article VI de l'AGCS. En fait, sa position devant le Groupe spécial était que ces mesures devaient être des mesures du type de celles qui constituaient une "réglementation intérieure" au sens de l'article VI, quelle que soit la disposition de l'AGCS qu'elles enfreignaient.

6.271. Néanmoins, nous rappelons l'analyse que nous avons exposée plus haut selon laquelle le type de mesure prise par un Membre (par exemple des restrictions de l'accès aux marchés) et la disposition de l'AGCS à laquelle elle contrevient (par exemple l'article XVI) sont des concepts distincts, mais *liés*.⁶⁴⁰ Nous rappelons également l'argument du Panama selon lequel le paragraphe 2 a) couvre seulement les mesures qui peuvent être considérées comme une "réglementation intérieure" par opposition, par exemple, à une restriction de l'accès aux

⁶³³ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.828 (faisant référence à la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphes 2.640, 2.642 et 2.643). (pas d'italique dans l'original)

⁶³⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.841.

⁶³⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.848.

⁶³⁶ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.22.

⁶³⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.848.

⁶³⁸ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.26 (faisant référence à la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphe 2.649).

⁶³⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.828 (faisant référence à la deuxième communication écrite du Panama au Groupe spécial, paragraphes 2.640, 2.642 et 2.643).

⁶⁴⁰ Voir *supra* le paragraphe 6.255.

marchés.⁶⁴¹ Cependant, comme nous l'avons noté plus haut⁶⁴², en excluant les restrictions de l'accès aux marchés du champ d'application du paragraphe 2 a), l'interprétation du Panama signifie effectivement que le paragraphe 2 a) ne peut pas être invoqué pour justifier des incompatibilités avec l'article XVI, ce qui est contraire à la clause introductive du paragraphe 2 a). Par conséquent, même s'il se peut, comme l'allègue le Panama, que le Groupe spécial n'ait pas saisi la position du Panama en ce qui concerne l'article VI, il n'a pas fait erreur en rejetant finalement l'interprétation du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers par le Panama.

6.4.5 Conclusion

6.272. Nous avons constaté qu'une interprétation du paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers fondée sur son texte, lu à la lumière de son contexte, et de l'objet et du but de l'AGCS, étayait le point de vue selon lequel le paragraphe 2 a) n'imposait pas de restrictions spécifiques sur les types de "mesures affectant la fourniture de services financiers" qui entrent dans son champ d'application, pour autant que ces mesures remplissent toutes les autres conditions du paragraphe 2 a). Nous avons également examiné, et rejeté, les arguments du Panama relatifs aux erreurs alléguées concernant l'interprétation du paragraphe 2 a) par le Groupe spécial. À la lumière de ce qui précède, nous constatons que le Groupe spécial n'a pas fait erreur en constatant, au paragraphe 7.847 de son rapport, que "le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers couvr[ait] tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a)" de la même annexe.

7 CONSTATATIONS ET CONCLUSIONS

7.1. Pour les raisons exposées dans le présent rapport, l'Organe d'appel:

- a. en ce qui concerne l'article II:1 de l'AGCS:
 - i. constate que le Groupe spécial a fait erreur dans son analyse de l'expression "services et fournisseurs de services similaires" et, en conséquence, infirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.186 de son rapport selon laquelle les services et fournisseurs de services des pays coopératifs sont similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs;
 - ii. constate que le Groupe spécial a fait erreur en constatant, au paragraphe 7.235 de son rapport, qu'une évaluation du "traitement non moins favorable" dans le présent différend "[devait] prendre en compte les aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient affecter les conditions de concurrence, et en particulier, la possibilité pour l'Argentine d'avoir accès aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs étrangers"; et
 - iii. infirme la conclusion formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.367 et 8.2.b de son rapport selon laquelle les mesures 1 à 8 sont incompatibles avec l'article II:1 de l'AGCS;
- b. en ce qui concerne l'article XVII de l'AGCS:
 - i. constate que le Groupe spécial a fait erreur dans son analyse de l'expression "services et fournisseurs de services similaires", et, en conséquence, infirme la constatation formulée par le Groupe spécial au paragraphe 7.489 de son rapport selon laquelle les services et aux fournisseurs de services argentins sont similaires aux services et fournisseurs de services des pays non coopératifs;
 - ii. constate que le Groupe spécial a fait erreur en constatant, au paragraphe 7.494 de son rapport, qu'une évaluation du "traitement non moins favorable" au titre de l'article XVII de l'AGCS dans le présent différend "[devait] tenir compte d'aspects réglementaires relatifs aux services et fournisseurs de services qui pourraient

⁶⁴¹ Communication du Panama en tant qu'appelant, paragraphe 6.26. Voir aussi *supra* les paragraphes 6.256 et 6.269.

⁶⁴² Voir *supra* le paragraphe 6.256.

affecter les conditions de concurrence ... [e]n particulier ... la possibilité pour l'Argentine d'accéder aux renseignements fiscaux concernant les fournisseurs de services pertinents"; et

- iii. infirme la conclusion formulée par le Groupe spécial aux paragraphes 7.525 et 8.2.c de son rapport selon laquelle les mesures 2, 3 et 4 ne sont pas incompatibles avec l'article XVII de l'AGCS.
- c. en ce qui concerne l'application par le Groupe spécial de l'article XIV c) de l'AGCS aux mesures 1, 2, 3, 4, 7 et 8:
 - i. constate que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial n'avait pas focalisé son analyse sur les aspects pertinents des mesures qui donnaient lieu aux constatations d'incompatibilité avec l'article II:1 de l'AGCS;
 - ii. constate que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial avait fait erreur en constatant au paragraphe 7.655 de son rapport que ces mesures étaient conçues pour assurer le respect des lois et réglementations pertinentes de l'Argentine; et
 - iii. constate que le Panama n'a pas démontré que le Groupe spécial avait fait erreur en constatant au paragraphe 7.740 de son rapport que ces mesures étaient "nécessaires" pour assurer le respect des lois et réglementations pertinentes de l'Argentine; et
- d. en ce qui concerne le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers, constate que le Groupe spécial n'a pas fait erreur en constatant au paragraphe 7.847 de son rapport que le paragraphe 2 a) de l'Annexe sur les services financiers "couvr[ait] tout type de mesures affectant la fourniture de services financiers au sens du paragraphe 1 a)" de l'Annexe.

7.2. Étant donné que nous avons infirmé la conclusion du Groupe spécial selon laquelle les mesures 1 à 8 sont incompatibles avec l'AGCS et que nous ne nous sommes pas prononcés dans le présent rapport sur la compatibilité de ces mesures avec les obligations de l'Argentine au titre des accords visés, nous ne formulons pas de recommandation au titre de l'article 19:1 du Mémorandum d'accord.

Texte original signé à Genève le 16 mars 2016 par:

Seung Wha Chang
Président

Ujal Singh Bhatia
Membre

Yuejiao Zhang
Membre

APPENDICE

La distinction entre pays coopératifs et pays non coopératifs est établie dans le Décret n° 589/2013. La partie pertinente de l'article premier dudit décret est reproduite ci-après¹:

Article premier – ...

Sont considérés comme coopératifs aux fins de la transparence fiscale, les pays, dominions, juridictions, territoires, États associés ou régimes fiscaux spéciaux qui concluent avec le gouvernement de la RÉPUBLIQUE ARGENTINE un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ou une convention de double imposition au niveau international comportant une clause relative à un large échange de renseignements, sous réserve que cet échange soit effectif.

Cette condition sera sans effet dans les cas où l'accord ou la convention conclus seraient dénoncés ou cesseraient d'être appliqués, quelle que soit la cause de la nullité ou de l'abrogation régie par les accords internationaux, ou lorsqu'il est avéré qu'il n'y a pas d'échange effectif de renseignements.

Le statut de pays coopératif aux fins de la transparence fiscale pourra également être reconnu, pour autant que le gouvernement en question ait engagé avec le gouvernement de la RÉPUBLIQUE ARGENTINE les négociations nécessaires pour la conclusion d'un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ou d'une convention de double imposition au niveau international comportant une clause relative à un large échange de renseignements.

Les accords et conventions mentionnés dans le présent article devront respecter autant que possible les normes internationales de transparence adoptées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, de sorte qu'en vertu de l'application des règles internes des pays, dominions, juridictions, territoires, États associés ou régimes fiscaux spéciaux correspondants qui les ont conclus, le secret bancaire, boursier ou d'un autre type ne puisse pas être invoqué en réponse à des demandes de renseignements précises de la RÉPUBLIQUE ARGENTINE.

L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES RECETTES PUBLIQUES, institution autonome qui relève du MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES PUBLIQUES, établira les facteurs qui seront pris en compte pour déterminer s'il existe ou non un échange effectif de renseignements ainsi que les conditions à remplir pour engager les négociations en vue de la conclusion des accords et conventions mentionnés.

La mesure 1 est appliquée en vertu de l'article 93 c) de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, dont la partie pertinente est reproduite ci-après²:

Lorsque des versements sont effectués à des bénéficiaires à l'étranger dans les cas suivants, il sera présumé un bénéfice net sans admettre la preuve du contraire:

...

c) dans le cas d'intérêts ou de rémunérations versés pour des crédits, prêts ou placements de fonds de toute origine ou nature, obtenus à l'étranger:

1. de quarante-trois pour cent (43%) lorsque l'emprunteur ou le bénéficiaire des fonds est une entité régie par la Loi n° 21.526 ou lorsqu'il s'agit d'opérations de financement d'importations de biens mobiliers amortissables – à l'exception des automobiles – accordées par les fournisseurs.

De même, la présomption établie dans le présent paragraphe s'appliquera lorsque l'emprunteur est l'une des autres entités visées à l'article 49 de la présente loi, une personne physique ou une succession indivise, du moment que le bailleur de fonds est un établissement bancaire ou financier situé dans des juridictions qui ne sont pas considérées à fiscalité faible ou nulle³ conformément aux règles énoncées dans la présente loi et son règlement d'application, ou dans le cas de juridictions ayant conclu des conventions d'échange de renseignements avec la République argentine et à la condition supplémentaire qu'en application de leurs règles internes, le secret bancaire, boursier ou d'un autre type ne puisse pas être invoqué en réponse à des demandes de renseignements des autorités fiscales concernées. Les établissements financiers visés par le présent paragraphe sont ceux qui sont sous la supervision de la banque centrale ou de l'organisme équivalent dont ils relèvent.

Le même traitement sera appliqué lorsque les intérêts ou les rémunérations correspondent à des titres de créance présentés dans des pays avec lesquels il existe un accord de réciprocité pour la protection des investissements, à condition que ces titres soient enregistrés en République argentine, conformément aux dispositions de la Loi n° 23.576 et de ses modifications, dans les deux (2) années suivant leur émission.

2. de cent pour cent (100%) lorsque l'emprunteur ou le bénéficiaire des fonds est une entité visée à l'article 49 de la présente loi, à l'exception des entités régies par la Loi n° 21.526 et ses modifications, une personne physique ou une succession indivise, et lorsque le bailleur de fonds ne remplit pas les conditions requises énoncées au deuxième paragraphe de l'alinéa précédent.

¹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.5 (citant le Décret n° 589/2013 (pièces ARG-35 et PAN-3 présentées au Groupe spécial)).

² Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.13 (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

³ Les références aux "pays à fiscalité faible ou nulle" devraient s'entendre comme étant des références aux pays non coopératifs. (Voir la note de bas de page 55 à la page 16 du présent rapport.)

La mesure 2 est appliquée en vertu de la disposition non numérotée ajoutée après l'article 18 de la Loi sur les procédures fiscales, reproduite ci-après⁴:

En cas d'entrées de fonds en provenance de pays à fiscalité faible ou nulle – mentionnés à l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (texte codifié en 1997 et ses modifications) – quels que soient leur nature, leur objet ou le type d'opération concerné, ces fonds seront réputés constituer des augmentations non justifiées de patrimoine pour l'emprunteur ou le destinataire local.

Les augmentations non justifiées de patrimoine mentionnées au paragraphe précédent majorées de DIX POUR CENT (10%) à titre de revenu cédé ou consommé en frais non déductibles, représentent des bénéfices nets de l'exercice au cours duquel ils sont produits, aux fins de la détermination de l'impôt sur les bénéfices, et, le cas échéant, la base pour l'estimation des transactions imposables non déclarées de l'exercice comptable correspondant s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes intérieures.

Nonobstant les dispositions des paragraphes qui précèdent, l'Administration fédérale des recettes publiques considérera que les entrées de fonds sont justifiées lorsque l'intéressé prouvera de manière concluante qu'elles résultaient d'activités menées effectivement par le contribuable ou par des tiers dans les pays en question ou provenaient de placements dûment déclarés.

La mesure 3 est appliquée en vertu du paragraphe 5 de l'article 8 et du paragraphe 2 de l'article 15 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, reproduits ci-après⁵:

Article 8

[N]e seront pas réputées conformes aux pratiques ou aux prix du marché normaux entre parties indépendantes, les transactions relevant du présent article qui sont réalisées avec des personnes physiques ou morales domiciliées, constituées ou implantées dans des [pays non coopératifs], auquel cas les règles de l'article 15 seront d'application.

Article 15

Les transactions réalisées par les établissements permanents domiciliés ou implantés dans le pays ou les sociétés relevant des alinéas a) et b) et les fiducies visées à l'alinéa ajouté après l'alinéa d) du premier paragraphe de l'article 49, respectivement, avec des personnes physiques ou morales domiciliées, constituées ou implantées dans les [pays non coopératifs], indiqués spécifiquement dans la réglementation, ne seront pas réputées conformes aux pratiques ou aux prix du marché normaux entre parties indépendantes.

La mesure 4 est appliquée en vertu du dernier paragraphe de l'article 18 de la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, reproduit ci-après⁶:

S'agissant des dépenses effectuées par des sociétés locales qui constituent des recettes de source argentine pour des personnes ou sociétés à l'étranger auxquelles ces sociétés sont liées ou pour des personnes ou sociétés implantées, constituées, situées ou domiciliées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle, l'imputation sur le solde du revenu imposable pourra uniquement être effectuée au moment du paiement ou dans l'un des cas visé au paragraphe 6 du présent article ou, à défaut, si l'une des circonstances mentionnées se présente dans le délai prévu pour la présentation de la déclaration sous serment dont découle la dépense correspondante.

La mesure 5 est appliquée en vertu des points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN, tels que modifiés par les articles 1^{er} et 2 de la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN, reproduits ci-après⁷:

ARTICLE 1^{ER}: Le point 18 de l'ANNEXE I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN est remplacé par ce qui suit:

"Les succursales des entreprises étrangères devront attester que leur société mère:

a) Est constituée et enregistrée dans des pays, dominions, juridictions, territoires ou États associés considérés comme étant "coopératifs aux fins de la transparence fiscale", conformément aux dispositions du Décret n° 589/2013 et de la réglementation complémentaire.

Lorsque la société mère de la succursale de l'entreprise étrangère n'est pas constituée ni enregistrée aux termes du paragraphe précédent, elle devra attester qu'elle est soumise à la supervision et au contrôle d'un organisme remplissant des fonctions similaires à celles de la DIRECTION GÉNÉRALE DES ASSURANCES, et avec lequel un memorandum d'accord de coopération et d'échange de renseignements a été signé.

⁴ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.17 (citant la Loi sur les procédures fiscales (pièces ARG-45 et PAN-9 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.19 (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

⁶ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.21 (citant la Loi sur l'impôt sur les bénéfices (pièces ARG-42 et PAN-4 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

⁷ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.30 (citant les articles 1^{er} et 2 de la Résolution n° 38.284/2014 de la SSN (pièce ARG-47 présentée au Groupe spécial), qui, respectivement, remplacent le texte des points 18 et 20 f) de l'annexe I de la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN). Voir également la Résolution n° 35.615/2011 de la SSN (pièce ARG-27 présentée au Groupe spécial).

b) Est constituée et enregistrée dans des pays, dominions, juridictions, territoires ou États associés qui coopèrent dans le cadre de la lutte mondiale contre les délits de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme selon les critères énoncés dans les documents publics établis par le GROUPE D'ACTION FINANCIÈRE (GAFI).

Lorsque la société mère de la succursale de l'entreprise étrangère n'est pas constituée ni enregistrée aux termes du paragraphe précédent, la demande d'agrément sera dûment évaluée avec une vigilance accrue, proportionnelle aux risques, les contre-mesures indiquées dans la Recommandation 19 du GROUPE D'ACTION FINANCIÈRE (GAFI) et sa note interprétative pouvant s'appliquer."

ARTICLE 2 – L'alinéa f) du point 20 de l'ANNEXE I de la Résolution n° 35.615 de la SSN est remplacé par ce qui suit:

"f) Attester qu'elles sont constituées et enregistrées dans:

I. Des pays, dominions, juridictions, territoires ou États associés considérés comme étant "coopératifs aux fins de la transparence fiscale", conformément aux dispositions du Décret n° 589/2013 et de la réglementation complémentaire.

Lorsqu'elles ne sont pas constituées ni enregistrées aux termes du paragraphe précédent, elles devront attester qu'elles sont soumises à la supervision et au contrôle d'un organisme remplissant des fonctions similaires à celles de la DIRECTION GÉNÉRALE DES ASSURANCES, et avec lequel un mémorandum d'accord de coopération et d'échange de renseignements a été signé.

II. Des pays, dominions, juridictions, territoires ou États associés qui coopèrent dans le cadre de la lutte mondiale contre les délits de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme selon les critères énoncés dans les documents publics établis par le GROUPE D'ACTION FINANCIÈRE (GAFI).

Lorsqu'elles ne sont pas constituées ni enregistrées aux termes du paragraphe précédent, la demande d'agrément sera dûment évaluée avec une vigilance accrue, proportionnelle aux risques, les contre-mesures indiquées dans la Recommandation 19 du GROUPE D'ACTION FINANCIÈRE (GAFI) et sa note interprétative pouvant s'appliquer."

La mesure 6 est appliquée en vertu de l'article 5 de la section III du titre XI des règles de la Commission nationale des valeurs, reproduit ci-après⁸:

Toutes les personnes mentionnées à l'article premier des présentes règles pourront uniquement engager des transactions dans le cadre de l'offre publique de valeurs négociables, contrats ou instruments à terme ou options de toute nature et autres instruments ou produits financiers si ces opérations sont effectuées ou ordonnées par des personnes constituées, domiciliées ou résidant dans des dominions, juridictions, territoires ou États associés figurant dans la liste des pays coopératifs prévue à l'alinéa b) de l'article 2 du Décret n° 589/2013.

Lorsque ces personnes ne figurent pas dans la liste indiquée au paragraphe précédent et ont dans leur juridiction d'origine qualité d'intermédiaires enregistrés auprès d'une entité supervisée et contrôlée par un organisme remplissant des fonctions similaires à celles de la Commission, ce type de transactions ne pourra être engagé qu'à la condition que ces personnes certifient que l'organisme de leur juridiction d'origine a signé un mémorandum d'accord de coopération et d'échange de renseignements avec la COMMISSION NATIONALE DES VALEURS.

La mesure 7 est appliquée en vertu de l'article 192 de la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger, reproduit ci-après⁹:

L'Inspection générale de la justice évaluera selon un critère restrictif le respect des prescriptions des alinéas b) et c) du paragraphe 3 de l'article 188 par les sociétés qui, lorsqu'elles ne sont pas "offshore" ni ne proviennent de juridictions de cette nature, sont constituées, enregistrées ou dotées de la personnalité morale dans des juridictions considérées à fiscalité faible ou nulle et/ou classées comme ne collaborant pas à la lutte contre le "blanchiment d'argent" et la criminalité transnationale.

À cette fin:

1. Elle demandera qu'il soit certifié que la société exerce effectivement des activités commerciales importantes sur le plan économique là où elle est constituée, enregistrée ou dotée de la personnalité morale et/ou dans des pays tiers, et pour cela, elle pourra exiger que la société présente:

a) la documentation pertinente relative à ses derniers états comptables approuvés;

b) une description, dans un instrument signé par l'autorité compétente du pays d'origine ou par un responsable de la société – dont la qualité et les attributions requises doivent être attestées –, des principales transactions réalisées au cours de l'exercice financier correspondant aux états comptables ou durant l'année immédiatement antérieure si la périodicité de ces derniers est moindre, avec indication des dates, parties, buts

⁸ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.35 (citant les règles de la Commission nationale des valeurs (pièces ARG-50 et PAN-58 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

⁹ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.37 (citant la Résolution sur les sociétés constituées à l'étranger (pièces ARG-33 et PAN-62 présentées au Groupe spécial)). (note de bas de page omise)

et volumes économiques en question;

c) les titres de propriété des actifs (fixes) non courants ou les contrats conférant des droits d'exploitation de biens ayant ce caractère, si le document susmentionné à l'alinéa b) est jugé insuffisant;

d) tout autre document jugé nécessaire aux fins indiquées.

2. Elle pourra demander aux fins de l'identification des associés que des éléments additionnels soient présentés, outre ceux qui sont prévus au paragraphe 3 de l'article 188, pour certifier les données concernant les associés, y compris celles qui se rapportent à leur situation patrimoniale et fiscale.

Si les juridictions visées par le présent article sont aussi des juridictions "offshore", l'article 193 est d'application.

La mesure 8 est appliquée en vertu du point I de la Communication "A" 4940 de la Banque centrale d'Argentine, reproduit ci-après¹⁰:

Établissement de la prescription imposant d'obtenir l'accord préalable de la Banque centrale pour accéder au marché des changes afin d'acheter des devises en vue du rapatriement d'investissements directs et d'investissements de portefeuille de non-résidents visé aux points 1.13 et 1.14 de la Communication "A" 4662 modifiés par la Communication "A" 4692, respectivement, lorsque le bénéficiaire à l'étranger est une personne physique ou morale qui réside ou qui est constituée ou domiciliée dans des dominions, juridictions, territoires ou États associés figurant dans la liste du Décret n° 1.344/98 portant application de la Loi n° 20.628 sur l'impôt sur les bénéfices et ses modifications.

¹⁰ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 2.39 (citant la Communication "A" 4940 (pièces ARG-31 et PAN-71 présentées au Groupe spécial)).