

ANNEXE F

Réponses aux questions et observations concernant ces réponses

Table des matières		Page
Annexe F-1	Réponses des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial	F-2
Annexe F-2	Réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-34
Annexe F-3	Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial	F-38
Annexe F-4	Réponses des États-Unis aux questions des Communautés européennes	F-68
Annexe F-5	Observations des Communautés européennes sur les réponses des États-Unis aux questions posées à la suite de la réunion du Groupe spécial	F-78
Annexe F-6	Observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial	F-95
Annexe F-7	Observations des États-Unis sur les réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-115

ANNEXE F-1

RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES AUX QUESTIONS DU GROUPE SPÉCIAL

(27 mars 2001)

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?
- Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?
- Veuillez indiquer quelle est la partie pertinente de la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées qui "peuvent être distinguées".
- Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?

Réponse

1. Les CE ne considèrent pas que le Groupe spécial est nécessairement tenu de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions. Elles ne demandent pas deux décisions indépendantes comme elles l'ont fait pour les subventions FSC qui résultaient d'une part des exonérations fiscales et, d'autre part, des règles spéciales de fixation administrative des prix. Les CE considèrent toutefois que le Groupe spécial devra, dans son analyse et son raisonnement, examiner séparément les deux subventions.

2. La première raison en est que les deux subventions visent des situations différentes. De surcroît, procéder ainsi permet de bien comprendre ce que la subordination énoncée dans la Loi sur le remplacement des FSC signifie dans les différentes situations où ladite Loi s'applique. La subvention de base et la subvention élargie sont l'une et l'autre des subventions à l'exportation prohibées, mais pour des raisons différentes.

3. La subvention de remplacement de base est prohibée parce qu'elle ne s'applique qu'aux bénéfices tirés des *transactions à l'exportation*. La subvention de remplacement élargie est quant à elle prohibée parce qu'il sera souvent nécessaire d'utiliser des articles américains (et donc des exportations) pour respecter la *limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère*. De même, bien que le montant de la subvention soit le même dans les deux cas, les conditions à remplir pour pouvoir en bénéficier diffèrent (l'exportation de produits américains dans le premier cas - l'exportation d'intrants américains et le choix de l'assimilation aux sociétés américaines dans le second).

4. Pour en venir aux autres questions spécifiques du Groupe spécial:

- les subventions découlent de dispositions juridiques interdépendantes;
- les CE contestent un *régime* (ou un *programme*, pour reprendre le mot employé dans l'*Accord SMC*) de subventionnement, et non le *versement* de subventions particulières. Il faut donc prendre en considération les conditions énoncées dans la *Loi*, et non les "circonstances juridiques dans lesquelles [la subvention] est accordée dans chaque cas". Toutefois, ces conditions peuvent différer entre une catégorie de cas et une autre (et elles diffèrent effectivement dans le cas du régime de remplacement des FSC entre la subvention de remplacement de base et la subvention de remplacement élargie).
- S'agissant du statut juridique des subventions accordées, les CE souhaiteraient ajouter que le point de référence, pour la subvention de remplacement élargie, serait la situation qui existerait si les conditions (notamment la vente "non destinée à une utilisation aux États-Unis" et la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère) n'étaient pas remplies. En vertu des règles d'application générale en vigueur aux États-Unis en matière fiscale, le montant de l'impôt serait alors plus élevé.

5. S'agissant de l'Annexe qu'elles ont présentée, les CE soulignent qu'elles l'ont fournie à titre d'illustration. Elle se rapporte certes à des entreprises communautaires, mais on peut de l'avis des CE présumer que, compte tenu de la comparabilité et de l'ouverture des économies des pays membres des CE et des États-Unis, les mêmes structures des coûts illustrent également la situation aux États-Unis.

Question n° 2

Les Communautés européennes font valoir que le régime de remplacement des FSC est subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.¹ Veuillez expliquer comment la Loi en tant que telle – qui, de par ses termes, tout au moins dans le cas des FSC existant au 30 septembre 2000, ne s'applique pas aux transactions effectuées avant le 1^{er} janvier 2002 – peut constituer une violation *de facto* de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Les CE peuvent-elles citer un rapport du GATT ou de l'OMC dans lequel il aurait été constaté qu'une loi en tant que telle constituait une violation *de facto* de l'une quelconque des obligations découlant d'un accord du GATT ou de l'OMC?

6. Les limites précises des violations *de facto* ne sont pas entièrement définies. On peut considérer que tous les arguments présentés par les CE se rapportent aux subventions *de jure* parce que, comme cela est dit dans la question, les CE attaquent la Loi *en tant que telle*.

7. Les CE aimeraient ajouter que l'Organe d'appel a estimé qu'une condition *de jure* est une condition qui découle des termes mêmes de la loi ou qui découle *nécessairement, par implication*, de ces derniers.² Tel est bien le cas en l'espèce. Il vaut probablement mieux réserver l'expression subvention subordonnée *de facto* aux exportations aux cas où la subordination aux exportations n'est pas du tout apparente dans le texte de la loi ou n'en découle même pas "nécessairement, par implication" mais où elle découle de l'exercice d'un pouvoir distinct – par exemple dans le cas où un pouvoir discrétionnaire d'accorder une subvention est exercé d'une manière signifiant que l'octroi "est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportations effectives ou prévues" (voir les termes de la note de bas de page 4 de l'*Accord SMC*).

¹ Première communication des CE, paragraphe 145.

² Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("Canada - Automobiles"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 99.

8. Les CE aimeraient également faire remarquer que l'Organe d'appel a émis l'avis que le critère de subordination est le même, qu'il y ait subvention *de facto* ou *de jure*.³
9. Les CE aimeraient également renvoyer le Groupe spécial à ce qu'elles ont dit dans leur deuxième communication écrite⁴ au sujet des prescriptions relatives à la preuve en ce qui concerne les questions factuelles dans les affaires du type de la présente affaire.
10. Une plainte portée contre une loi impérative qui n'est pas encore pleinement appliquée ne peut en tout état de cause être jugée que sur la base de son texte et de faits évidents.
11. Les CE ont fait valoir à titre subsidiaire qu'il y a violation *de facto* au cas où le Groupe spécial aurait un avis différent au sujet de la distinction.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".⁵ Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

Réponse

12. Les CE n'ont pas dit qu'elles considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception à l'article 3.1 a). Aucune affaire n'a encore permis d'éclairer les prescriptions exactes s'appliquant pour qu'une mesure désignée dans l'Annexe I soit considérée comme relevant des termes de la note de bas de page 5. Les CE ont simplement dit qu'il n'était pas nécessaire, à leur avis, que le Groupe spécial examine cette question étant donné que les conditions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 n'étaient pas remplies en tout état de cause.
13. Les CE aimeraient également souligner que la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne s'applique qu'aux mesures relevant du point e).
14. Les CE considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut être considérée comme étant de nature déclarative. La simple exemption des revenus de source étrangère n'est pas, de l'avis des CE, une subvention, ou pour le moins n'est pas spécifique. Ce point est discuté ci-dessous en réponse à la question n° 45.

Question n° 4

Veillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 161 de la deuxième communication des CE, si possible, en vous référant à des affaires réelles engagées au titre de l'article III:4 du GATT.

Réponse

15. Les CE faisaient valoir qu'une analyse de l'origine des sous-composants aurait compliqué ces affaires d'une manière impossible.

³ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Mesures visant l'exportation des Aéronefs civils* ("Canada - Aéronefs"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 167.

⁴ Deuxième communication écrite des CE, section 4.1 (paragraphe 41 à 58).

⁵ Deuxième communication des CE, paragraphe 181.

16. L'argument, présenté en réponse à ce qui était dit dans un paragraphe de la première communication des États-Unis (le paragraphe 203), voulait que, lors de l'examen d'une allégation concernant une prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale (au titre de l'article III:4 du GATT ou d'autres dispositions de l'OMC), la nature nationale d'un produit donné dépend de son origine en tant que "tout". Que tel ou tel intrant soit lui-même constitué de sous-composants qui étaient à l'origine étrangers n'a pas de pertinence.

17. De même, quand on compare l'utilisation de produits "nationaux" de préférence à des produits "importés", au sens de l'article 3.1 b), on doit envisager un produit dans sa globalité – et si le produit est ainsi national, l'origine (étrangère) antérieure de certains de ses sous-composants n'est pas pertinente pour évaluer s'il existe une préférence pour les produits nationaux.

18. Il faut tenir compte de l'origine actuelle des produits (nationaux et étrangers) que l'on compare. Il n'y a plus de sous-composants individuels pouvant être distingués des produits nationaux que l'on compare aux produits "importés".

19. Les sous-composants ne seraient en outre pas "similaires" ou "directement concurrents" des produits étrangers auxquels les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" seraient préférés.

20. À la connaissance des CE, il n'existe aucune affaire engagée au titre de l'article III:4 du GATT dans laquelle, en comparant des produits nationaux à des produits importés, les groupes spéciaux seraient allés au-delà d'un examen de l'origine nationale des produits pour vérifier (et déclarer pertinente) l'origine étrangère antérieure des sous-composants entrant dans la fabrication des produits nationaux.

Question n° 5

Veillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

Réponse

21. Les CE soulignaient simplement que (contrairement à ce que semblait croire le Canada) les revenus bénéficiant de la subvention de remplacement élargie ne devaient pas nécessairement être de source étrangère. L'exemple donné était celui d'une société américaine qui distribuait des produits fabriqués à l'étranger. L'article de la Loi sur le remplacement des FSC auquel il était fait référence était l'article 943 c), et non l'article 943 e) 4) C).

Question n° 6

Les Communautés européennes allèguent que le régime de remplacement des FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée contraire à l'article 3.1 a) et au point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC. S'agit-il d'allégations subsidiaires? Selon les CE, laquelle doit être examinée en premier par le Groupe spécial?

Réponse

22. Il s'agit bien d'allégations subsidiaires.

23. L'allégation au titre du point e) est également une allégation au titre de l'article 3.1 a). C'est l'existence de l'article 3.1 a) qui rend les pratiques désignées dans l'Annexe prohibées. Les exemples donnés dans l'Annexe sont des exemples particuliers de subventions prohibées.

24. C'est au Groupe spécial qu'il revient de décider s'il entend examiner les termes généraux de l'article 3.1 a) ou de l'Annexe en premier. Les CE se sont d'abord penchées sur l'article 3.1 a) mais ne considèrent pas que le Groupe spécial "est tenu" de procéder de la même manière.

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e), mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

Réponse

25. Les CE pensent qu'il est possible qu'une mesure puisse relever de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC mais pas du point e) de son Annexe I, et inversement.

26. Par exemple:

- Les exemptions d'impôt accordées aux sociétés de promotion des exportations ou de transport maritime (et non aux exportateurs eux-mêmes) pourraient ne pas relever des termes généraux de l'article 3.1 a) mais relever néanmoins du point e).
- Un avantage fiscal qui n'est pas une exonération, une remise ou un report (c'est-à-dire une déduction) ne relèverait pas du point e) mais relèverait des termes généraux de l'article 3.1 a) s'il était subordonné aux résultats à l'exportation.

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".⁶ Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

- i) **le bien destiné à la vente qui procure le revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays); et**
- ii) **la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande?**

Réponse

27. Les CE sont certaines qu'un tel système fiscal n'existe dans aucun de leurs États membres.

28. Les États-Unis estiment apparemment que l'expression "revenus de source étrangère" doit être interprétée de manière large comme signifiant revenus réalisés à l'exportation. Les CE souhaiteraient dire que si telle avait été l'intention, les mots "revenus réalisés à l'exportation" figureraient à la dernière phrase de la note de bas de page 59.

⁶ Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres Accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres Accords de l'OMC?

Réponse

29. Les expressions "revenus de source étrangère" ou "source étrangère" ne sont utilisées que dans la note de bas de page 59. Le mot "source" est employé ailleurs, notamment dans les accords relatifs à la défense du commerce, y compris l'Accord SMC, pour se référer à l'origine des importations ou des renseignements.

30. Comme l'ont expliqué les CE, l'expression "revenus de source étrangère" est employée dans la note de bas de page 59 en tant que terme fiscal spécialisé.

31. Lors de l'audience, le Groupe spécial a également demandé si cette expression apparaissait dans des rapports de groupes spéciaux ou de l'Organe d'appel.

32. L'expression "revenus de source étrangère" a de fait été largement utilisée par les États-Unis dans les affaires *DISC* et *Législations fiscales* pour désigner les revenus gagnés hors du territoire du pays d'imposition. Par exemple, les États-Unis ont expliqué ce qui suit:

Avant 1962, les États-Unis n'imposaient pas les revenus de source étrangère d'une société étrangère installée hors de leur territoire. Les impôts sur ce revenu n'étaient exigibles qu'après son rapatriement. Lorsque la "sous-partie F" de la loi fiscale de 1962 fut promulguée, les États-Unis commencèrent à taxer au fur et à mesure du chef des actionnaires américains de sociétés étrangères contrôlées les revenus provenant de certaines ventes et services de ces filiales étrangères.⁷

33. Les États-Unis emploient l'expression "revenus de source étrangère" au sens de "revenus de sources extérieures aux États-Unis" à l'article 862 du Code des impôts.⁸

Question n° 16

Les Communautés européennes font valoir ce qui suit⁹:

"Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs. ... Cet avantage additionnel serait également une subvention, ... Cette surcompensation injustifiée est également une ...

(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu avantage additionnel et la prétendue surcompensation constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?

⁷ *États-Unis – Législations fiscales (DISC)* (IBDD, S23/98), paragraphe 8.

⁸ Texte de la pièce n° 21 des CE.

⁹ Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.

Réponse

34. L'argument selon lequel il y a une subvention additionnelle n'est réellement qu'une autre façon de dire ce qui a déjà été dit (aux paragraphes 213 à 218 et 220 de la section 4.6.4 précédant cette citation), à savoir qu'une mesure qui donne lieu à une "double" protection contre la double imposition ne peut être considérée comme étant prise "en vue d'éviter la double imposition".

35. Les CE font en outre valoir au paragraphe 222 de leur deuxième communication écrite que la "double" protection contre la double imposition à laquelle peut donner lieu le régime de remplacement des FSC (comme cela est expliqué aux paragraphes 213 à 218 et 220 de la section 4.6.4) est également une subvention dans la mesure où des recettes qui seraient exigibles en vertu du système d'application générale relatif à l'allégement de la double imposition (le système de crédit d'impôt étranger) sont abandonnées, ce qui donne lieu à un avantage correspondant.

36. Il semble aux CE que l'article 943 d) doit, pour avoir un sens, prévoir une telle possibilité double protection contre la double imposition.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure "incite" les producteurs nationaux à exporter.¹⁰ Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré ... [et] l'Accord SMC ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées".¹¹

(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la Convention de Vienne? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?

(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile¹² est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.

Réponse

37. Les deux citations sont en un sens "dans le même esprit", même si elles se rapportent à des points distincts.

38. La première phrase concerne l'argument principal des CE, à savoir que la règle relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b) parce qu'elle donne lieu à une prescription dans tous les cas; elle se rapporte par ailleurs à une autre question (la question n° 26).

¹⁰ Voir la première communication écrite des CE, paragraphe 165.

¹¹ Deuxième communication écrite des CE, paragraphe 160.

¹² WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

39. La deuxième phrase répondait à l'argument des États-Unis relatif à l'origine des sous-composants, et dans ses grandes lignes, la réponse peut être la suivante. La présence de sous-composants dans les articles nationaux n'est pas pertinente aux fins de l'application de l'article III:4 du GATT à une situation dans laquelle il est allégué qu'un traitement plus favorable est accordé aux articles étrangers.

40. De plus, il n'existe pas de règle *de minimis* en ce sens qu'il n'existe pas de seuil minimal s'appliquant à la teneur en sous-composants d'origine nationale pour un produit américain visé par l'article 3.1 b).

41. L'article 3.1 b) s'applique à tous les produits américains (et les compare tous à des produits étrangers), quelle que soit leur composition. Il s'agit d'une prohibition qui ne fait l'objet d'aucune réserve.

42. Au contraire, la première phrase citée par le Groupe spécial (paragraphe 165 de la première communication écrite des CE) ne se penche pas sur le sens du mot "subordonnés", ni sur celui du mot "nationaux" mais bien plutôt sur celui de l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

43. S'agissant de l'analyse du texte de l'article 3.1 b), les CE renvoient à leur déclaration orale. Elles ont précisé le sens de l'article 3.1 b) dans son intégralité alors que les États-Unis continuent de n'en fournir qu'une interprétation sélective. Dans son interprétation de cet article, le Groupe spécial est invité à expliquer le sens de tous les mots, y compris de l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

44. Pour ce qui est des références à des rapports antérieurs, nous aimerions souligner que, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, l'Organe d'appel, lorsqu'il a comparé l'article 3.1 b) et l'article III:4 du GATT de 1994, a noté que ce dernier "porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".¹³

Question n° 18

À propos de l'article III:4 du GATT, les CE ont cité¹⁴, entre autres, le rapport sur les mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles.¹⁵ Nous notons que deux autres documents du GATT – L/695 (1957) et L/740 (1957) – abordent les mêmes questions. Ces documents sont-ils utiles pour examiner la question de savoir si, en premier lieu, l'article III:4 du GATT vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'"entreprise"? Veuillez indiquer si, et en quoi, ces rapports sont pertinents en l'espèce.

Réponse

45. Les CE ont fait référence à l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles* au paragraphe 198 et dans la note de bas de page 69 du paragraphe 192 de leur première communication écrite.

46. Le Groupe spécial semble soulever une question préliminaire qui est de savoir si, de l'avis des CE, la question pertinente n'est pas que l'article III:4 du GATT "vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'entreprise".

¹³ *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 140.

¹⁴ Première communication des CE, paragraphe 98.

¹⁵ Document du GATT L/833 (1958), adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60.

47. Les CE souhaitent préciser qu'elles ne font pas valoir que l'exemption d'impôt en tant que telle est une "prescription affectant la vente ... sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

48. Comme l'indiquent clairement les CE dans leur première communication écrite¹⁶, leur allégation au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 met l'accent sur la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, laquelle affecte la vente ou l'utilisation des produits sur le marché américain et établit une discrimination à l'égard des produits étrangers.

49. Ce point a été bien compris par les États-Unis dans leur première communication écrite¹⁷, et il n'y a donc pas de divergence entre les parties à cet égard.

50. Plus précisément, les CE font valoir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription" non pas parce qu'"une entreprise est juridiquement contrainte de [la] respecter", mais parce qu'"une entreprise [l']accepte volontairement afin d'obtenir du gouvernement un avantage".¹⁸

51. Les citations susmentionnées tirées du rapport *CEE – Pièces détachées et composants* montrent que, aux fins de l'analyse au titre de l'article III:4 du GATT, l'"avantage" que l'on cherche à obtenir des pouvoirs publics quand on accepte volontairement une certaine "prescription" n'est pas pertinent. En particulier, il n'est pas pertinent de savoir s'il s'agit d'un avantage pour "l'entreprise".

52. La situation était similaire dans l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*.¹⁹ Dans cette affaire, les agriculteurs italiens (les "entreprises") recevaient un avantage (les conditions de crédit spéciales à l'achat) sous réserve qu'ils respectent une certaine prescription (l'achat de produits nationaux – des machines agricoles).

53. Les deux documents mentionnés par le Groupe spécial semblent confirmer que des prescriptions telles que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère sont visées par l'article III:4 du GATT de 1994. Le document L/693 en particulier concernait un avantage conféré aux acheteurs de machines agricoles (les "entreprises"), dont l'obtention était désormais subordonnée à l'achat de machines nationales depuis l'entrée en vigueur du Décret n° 57.904. Le gouvernement britannique a précisément contesté la discrimination résultant du fait d'inciter les agriculteurs français à acheter des produits nationaux pour pouvoir être admis à bénéficier de l'avantage.²⁰

Questions du 13 mars

Question n° 23

Les CE font valoir que "pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises"²¹ et qu'il y a donc subvention à l'exportation. Supposons

¹⁶ Voir par exemple la première communication des CE, paragraphe 188.

¹⁷ Première communication des États-Unis, paragraphe 211, dans lequel les États-Unis notent: "Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent prévue par la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires, en violation de l'article III:4 du GATT de 1994."

¹⁸ *CEE – Pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 5.21; voir également première communication des CE, paragraphes 191 à 195; deuxième communication des CE, paragraphes 240 et suivants.

¹⁹ Rapport du Groupe spécial, *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*, adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60.

²⁰ *Guide des règles et pratiques du GATT*, Index analytique, Genève, 1995, volume 1, page 204.

²¹ Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102.

L'existence d'une exclusion du champ de l'impôt visant tous les revenus de source étrangère du fait de l'application d'un système purement territorial. L'exportation ne serait-elle pas alors pour les propriétaires de marchandises produites dans le pays une condition qui leur permettrait de bénéficier eux aussi de l'exclusion? Faut-il en conclure que l'application d'un système purement territorial donnerait lieu également à une subvention à l'exportation? Veuillez donner des explications.

Réponse

54. Dans un système purement territorial, les bénéfices tirés par les entreprises des ventes sur le marché intérieur et des exportations sont imposés exactement de la même façon. L'impôt sur le revenu est acquitté sur tous les revenus générés dans le pays concerné. Dans le cas où une entreprise sise dans un pays doté d'un système territorial vend à des clients non liés à la fois sur le marché intérieur et à l'exportation, et où elle tire le même niveau de bénéfices de l'une et de l'autre de ces ventes, lesdits bénéfices seront imposés de la même manière.

55. Dans le cas où la même entreprise vend à une filiale à l'étranger qui se charge de la distribution (et donc de la revente) des produits sur le marché intérieur, la société mère paiera l'impôt sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger au cours de la transaction mais pas sur le bénéfice de la filiale à l'étranger. Il en va de même dans le cas où l'entreprise vend à la filiale à l'étranger en vue d'une distribution ultérieure sur les marchés d'exportation; la société mère ne paiera l'impôt que sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger. Ainsi, dans l'un et l'autre cas, le bénéfice réalisé par la filiale à l'étranger au cours de ces transactions effectuées dans le cadre de ses activités dans le pays où elle est installée n'est pas assujéti à l'impôt sur le revenu dans le pays doté d'un système purement territorial. Il en est ainsi parce que les pays dotés de systèmes fiscaux territoriaux n'imposent que les revenus tirés des activités qui se déroulent sur leur territoire. La séparation (imputation) des revenus se fait d'une manière objective – en utilisant des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence (à savoir, comme si la transaction s'effectuait à des conditions commerciales et financières s'appliquant entre parties non liées). À la différence de la Loi sur le remplacement des FSC, un système purement territorial n'exempte pas les revenus générés par des activités exercées à l'intérieur du territoire, qu'il s'agisse d'exportation ou de toute autre activité. En conséquence, il n'y a pas en l'espèce abandon de recettes ou subvention.

56. Les États-Unis affirment à maintes reprises que les CE ont admis que les systèmes territoriaux accordaient un meilleur traitement aux ventes à l'exportation. Ils ont mal compris la position des CE. Comme cela a été expliqué précédemment, un système purement territorial ne traite pas plus favorablement les ventes à l'exportation. Un traitement des ventes à l'exportation effectuées par l'entremise d'une filiale de distribution à l'étranger plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur par l'entremise d'une filiale de distribution nationale peut découler du fait que le taux d'imposition est inférieur dans le pays étranger (mais pas d'une situation où le taux d'imposition à l'étranger est supérieur). Toutefois, quand on compare ce qui est comparable, le traitement accordé à ces ventes à l'exportation n'est pas, comme on l'a expliqué précédemment, plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur.

57. Les États-Unis ont également déclaré que les affaires Législations fiscales de 1981 avaient abouti à des "constatations factuelles" d'après lesquelles les systèmes territoriaux accordaient un traitement plus favorable aux ventes à l'exportation. Les CE ne sont pas d'accord sur ce point et ne considèrent pas que ces affaires, qui traitaient d'une disposition différente d'un autre accord, dans le cadre de procédures de règlement de différends tout à fait distincts, sont pertinentes en l'espèce.

Question n° 24

Une mesure qui n'assujettirait pas à l'impôt les revenus de source étrangère (c'est-à-dire un système purement territorial) serait-elle une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59?

Réponse

58. De l'avis des CE, étant donné que, dans un système fiscal territorial, le point de référence principal est l'imposition des revenus générés sur le territoire en question, l'exonération des revenus de source étrangère n'équivaut pas à un abandon de recettes et n'est pas une subvention au titre de l'article premier de l'*Accord SMC*. Elle n'est en outre pas subordonnée aux résultats à l'exportation et n'est pas accordée spécifiquement au titre des exportations. Il s'agit toutefois indéniablement d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

Question n° 25

Les CE font valoir que "le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des marchandises produites à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée".²² Les CE estiment-elles que la mesure est subordonnée *de jure* ou *de facto* aux résultats à l'exportation? N'est-elle subordonnée aux exportations que dans les cas où, pour en bénéficier, il faut exporter des produits américains? Ou bien le régime de remplacement élargi est-il subordonné aux exportations en totalité du fait que l'exportation de produits américains peut parfois être requise?

Réponse

59. Comme elles l'ont affirmé dans leur réponse à la question n° 2, les CE considèrent que leur allégation concerne la subordination *de jure* aux exportations mais reconnaissent que d'aucuns pourraient considérer qu'il s'agit d'une subordination *de facto*.

60. L'Organe d'appel a clairement indiqué qu'une condition *de jure* est une condition qui découle des termes figurant dans la loi ou qui découle, *nécessairement*, par *implication*, de ces derniers.²³ Tel est bien le cas en l'espèce. Il ressortait clairement des faits évidents connus de tous à l'époque où la Loi a été adoptée que le respect de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère obligerait dans bien des cas à utiliser des articles américains.

61. Comme elles l'ont également mentionné plus haut, les CE considèrent que l'expression "subvention subordonnée *de facto* aux exportations" est probablement plutôt réservée aux cas où la subordination aux exportations n'est pas du tout apparente dans le texte de la loi ou n'en découle pas nécessairement, par implication, mais où elle découle de l'exercice d'un pouvoir distinct - par exemple dans le cas où un pouvoir discrétionnaire d'accorder une subvention est exercé d'une manière signifiant que l'octroi "est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues" (voir les termes de la note de bas de page 4 de l'*Accord SMC*).

62. Ainsi, pour en venir aux questions précises du Groupe spécial: les CE sont d'avis que le régime de remplacement élargi est subordonné *de jure* aux résultats à l'exportation; l'exportation de

²² Première communication des CE, paragraphe 119.

²³ Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("Canada – Automobiles"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 99.

produits américains pouvant parfois être requise, le "régime de remplacement élargi" est subordonné aux exportations en totalité.

Question n° 26

Les CE affirment que la subvention de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera "souvent" nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée.²⁴ Les CE estiment-elles que la fréquence d'une telle utilisation est pertinente pour décider si la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b)? La règle serait-elle incompatible avec l'article 3.1 b) si des produits nationaux des États-Unis étaient "parfois" nécessaires? S'ils l'étaient à l'occasion? S'ils l'étaient rarement?

Réponse

63. Les CE considèrent que "la règle des 50 pour cent concernant la teneur en éléments d'origine étrangère" est incompatible avec l'article 3.1 b) par la raison du fait qu'elle entraîne une obligation d'utiliser un article américain dans *tous* les cas.

64. Le régime de remplacement des FSC est un programme de subventions – c'est-à-dire qu'il s'agit d'une mesure générale qui donne lieu à des subventions prohibées, et rend obligatoire l'octroi de telles subventions dans les cas où certaines conditions sont remplies. Les CE contestent ce régime en tant que mesure d'application générale qui rend impératif, et ne fait rien pour empêcher, l'octroi de subventions individuelles qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Un programme de subventions qui donne lieu à de telles subventions est également prohibé au titre de l'article 3.1 b).

Question n° 27

Le Groupe spécial a-t-il raison de supposer que l'allégation présentée par les CE au titre de l'article III:4 du GATT se limite à l'application de la "teneur en éléments d'origine étrangère" à la "subvention de remplacement de base"? Si tel n'est pas le cas, veuillez expliquer comment l'article III:4 pourrait s'appliquer à la "subvention de remplacement élargie" étant donné qu'il porte sur le traitement moins favorable accordé aux produits importés en ce qui concerne des lois, règlements ou prescriptions affectant l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur.

Réponse

66. Oui.

Question n° 28

Est-il possible d'établir en se fondant sur la Loi elle-même, et sans faire référence à des faits extérieurs se rapportant à la fabrication de produits particuliers, que la règle de 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère prescrit dans certains cas au bénéficiaire d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés? Si tel n'est pas le cas, et compte tenu de l'avis exprimé par l'Organe d'appel dans l'affaire Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile²⁵ d'après lequel la subordination en droit

²⁴ Première communication des CE, paragraphe 174.

²⁵ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 123.

est démontrée "sur la base du libellé de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent", veuillez expliquer comment l'exclusion prévue par la Loi pourrait être subordonnée en droit à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Réponse

67. Après la phrase citée dans la question, l'Organe d'appel ajoutait ce qui suit: "Comme nous l'avons déjà expliqué, cette conditionnalité peut découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure" et renvoyait, dans sa note de bas de page, au paragraphe 100 du rapport.

68. Le paragraphe 100 du rapport de l'Organe d'appel dit ce qui suit:

Le cas le plus simple – et donc peut-être rare de ce fait – est celui où l'obligation d'exporter est énoncée expressément en toutes lettres dans le texte de la loi, du règlement ou d'un autre instrument juridique. Toutefois, nous estimons qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.

69. Ainsi, la subordination *de jure* aux exportations peut découler du fait qu'elle figure "clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure". En l'espèce, en se fondant sur les termes de la Loi, c'est-à-dire sur la base du libellé de la règle des 50 pour cent, il peut être conclu qu'un producteur dont les coûts sont structurés d'une certaine façon sera tenu d'utiliser des articles américains.

70. Pour comprendre les implications d'une loi, il faut toujours avoir connaissance de certains faits (par exemple que les entreprises veulent faire des bénéfices, que les autres pays perçoivent des impôts, etc.). De l'avis des CE, le fait que la valeur des articles utilisés dans la production de certains produits représentera plus de la moitié de la valeur finale de ces produits est d'une telle notoriété qu'une obligation d'utiliser des articles américains dans un tel cas découle nécessairement, par implication, des termes de la Loi sur le remplacement des FSC.

71. Recenser les producteurs qui, dans la pratique, ont besoin d'utiliser des articles américains relève des faits, sur lesquels il n'est pas nécessaire de trancher dans l'examen d'une allégation *de jure*. En tout état de cause, les CE ont fourni des indications sur ce point pour certains secteurs.

Question n° 29

Les CE font valoir que "si le Groupe spécial ne souscrivait pas à la conclusion que l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs étrangers [fait de la subvention "élargie" une subvention à l'exportation prohibée], elles font valoir à titre subsidiaire que l'article 3.1 b) doit être interprété comme prohibant aussi l'imposition d'une telle limitation aux producteurs étrangers".²⁶ L'article 3.1 b) prohibe les subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. S'agissant de l'application de la "limitation de la teneur en éléments d'origine

²⁶ Première communication des CE, paragraphes 181 et 182.

étrangère" aux producteurs étrangers, la subvention alléguée pourrait être considérée comme étant subordonnée à l'utilisation de produits importés de préférence à des produits nationaux. Veuillez commenter.

Réponse

72. L'article 3.1 b) est rédigé en partant de l'hypothèse qu'un gouvernement accorde une subvention à ses propres sociétés, qui sont habituellement sises sur son territoire. Les mots "nationaux" et "importés" se rapportent donc aux produits "d'origine nationale" ou "étrangers". Dans le cas peu courant où une subvention est accordée à une société étrangère, prendre ces mots au sens littéral entraînerait des résultats absurdes qui ne correspondraient pas à l'intention évidente des parties.

73. On trouve dans l'affaire *Brésil – Aéronefs* une illustration du fait que les termes de l'article 3.1 doivent être interprétés du point de vue de l'autorité qui accorde la subvention et non pas du bénéficiaire. Dans cette affaire, les subventions étaient accordées aux compagnies aériennes étrangères sous réserve de l'achat d'aéronefs brésiliens. Elles n'étaient subordonnées aux exportations que du point de vue de l'autorité qui les accordait. Du point de vue du bénéficiaire, elles étaient plutôt subordonnées aux importations.

74. Une fois admis que l'*Accord SMC* s'applique aux subventions accordées aux bénéficiaires étrangers, une interprétation littérale des mots "nationaux" et "importés" figurant à l'article 3.1 b) aboutit à des résultats absurdes, manifestement contraires à l'intention des parties. Comme l'ont expliqué les CE dans leur deuxième communication écrite, ces mots doivent donc être interprétés, dans le contexte des subventions accordées à des étrangers, comme signifiant d'"origine nationale" et "étrangers" (voir également la réponse à la question n° 29). Cela est justifié au regard de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* car les traités doivent être interprétés de bonne foi. Une interprétation absurde ne peut être de bonne foi.

Question n° 30

Les CE disent que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère prévue par la Loi constitue une "prescription" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.²⁷ Le Groupe spécial a-t-il raison d'en conclure que les CE n'affirment pas que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "loi" ou un "règlement" au sens de cette disposition?

Réponse

75. Il s'agit d'une prescription figurant dans une loi. Le mot "prescription" est suffisamment large pour englober les prescriptions qui figurent dans des mesures législatives, et telle est bien la raison pour laquelle les CE l'ont employé.²⁸ Bien évidemment, cela ne signifie pas que les CE nient, ou n'affirment pas, que la prescription est de nature législative, à savoir d'application générale – tout comme le reste de la Loi sur le remplacement du régime FSC, comme cela ressort clairement de toute l'argumentation des CE.

Question n° 31

La mention dans l'article III:4 du GATT de 1994 des "lois" et des "règlements" semble se rapporter à la forme que revêtent certaines mesures. Par contre, le mot "prescriptions"

²⁷ Première communication des CE, section 3.7.1

²⁸ Voir par exemple l'examen des subventions et autres avantages en tant que "prescriptions" dans le *Guide des règles et pratiques du GATT*, Index analytique, Genève, 1995, volume 1, page 203, lequel porte notamment sur les prescriptions législatives examinées dans l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles* et dans le document du GATT L/695 (voir *supra*, réponse à la question n° 18).

pourrait être pris comme ayant des implications en ce qui concerne la nature des mesures. Veuillez donner votre avis.

Réponse

76. De fait, le mot "prescription" met l'accent sur le contenu de la mesure examinée.

77. L'utilisation du mot "prescription" confirme que l'article III:4 s'applique également aux mesures qui ne revêtent pas la forme de lois ou de règlements.²⁹

78. Les CE ne considèrent pas que la nature de la prohibition prévue à l'article III:4 dépend de la forme que revêt la mesure.

79. En tout état de cause, la règle énoncée à l'article III:4 du GATT de 1994 est la même à la fois pour les "lois" et pour les "prescriptions".

80. Les mots "lois, règlements ou prescriptions" figurant à l'article III:4 se recoupent dans une certaine mesure, dans le sens où les lois et les règlements énoncent habituellement des "prescriptions".³⁰ L'emploi de "prescription", un terme dont le sens est large, vise sans doute à éviter qu'il y ait des lacunes dans le champ d'application de l'article III:4, et donc que les Membres puissent se soustraire à la prohibition énoncée en choisissant de donner une forme particulière à leurs mesures discriminatoires.

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC, et à d'autres documents.

Réponse

81. L'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* a pour fondement l'article III:4 du GATT. L'historique de la négociation de l'article 3.1 b) montre que la décision de prohiber les subventions visées par l'Accord était fondée sur l'expérience acquise au titre de l'article III:4 du GATT.

82. L'affaire *CEE – Protéines destinées à l'alimentation des animaux*³¹, engagée par les États-Unis au titre de l'article III:4 du GATT, concernait la législation communautaire qui prévoyait le versement de subventions aux transformateurs d'oléagineux lorsqu'ils établissaient au moyen de preuves documentaires qu'ils avaient transformé des oléagineux d'origine communautaire.

83. De l'avis des CE, il existe une différence de champ d'application au sens où, bien évidemment, celui de l'article III:4 est plus large que celui de l'article 3.1 b). Par exemple, de nombreuses mesures qui contreviennent aux dispositions de l'article III:4 (à savoir les prescriptions

²⁹ Par exemple, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial a constaté que les prescriptions relatives à la valeur ajoutée canadienne qui figuraient dans les lettres d'engagement des sociétés privées constituaient une violation de l'article III:4 du GATT de 1994 (voir le paragraphe 10.130 du rapport).

³⁰ Par exemple, le paragraphe 1 de l'Annexe de l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce (MIC) dit ce qui suit: "Les MIC qui sont incompatibles avec ... [le] paragraphe 4 de l'article III du GATT de 1994 incluent celles qui sont obligatoires ou qui ont force exécutoire en vertu de la législation nationale ou de décisions administratives, ou auxquelles il est nécessaire de se conformer pour obtenir un avantage, *et qui prescrivent* ...".

³¹ Rapport du Groupe spécial, adopté le 25 janvier 1990, IBDD, S37/86.

relatives à la teneur en éléments d'origine nationale) ne constituent pas une subvention. Mais il est difficile de voir comment une mesure qui viole l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* ne serait pas visée par l'article III:4 du GATT de 1994.

84. Un paragraphe du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* résume en quelque sorte ce point. L'Organe d'appel a considéré que l'article III:4 était le "contexte" pertinent pour interpréter l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* et a émis l'avis suivant:

Premièrement, nous notons que l'article III:4 du GATT de 1994 porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, bien qu'en des termes juridiques différents ayant une portée différente. Néanmoins, tant l'article III:4 du GATT de 1994 que l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* s'appliquent à des mesures qui exigent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.³²

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen des dispositions de la sous-partie F".³³ Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

Réponse

85. Il s'agit simplement là de réfuter l'affirmation des États-Unis d'après laquelle la Loi sur le remplacement du régime FSC était le fruit d'un examen des dispositions relatives à l'imposition des revenus étrangers par les États-Unis. Cette Loi n'est qu'une reformulation du régime FSC.

Questions du 16 mars

Question n° 34

Le Groupe spécial doit-il déduire de la lecture de la section 4.3.2 de la communication présentée par les CE à titre de réfutation que ces dernières ne s'appuient pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" pour fonder leur argument d'après lequel l'existence de solutions remplaçant l'exportation pour être admis à bénéficier de la subvention prévue par la Loi n'élimine pas la subordination aux exportations alléguée?

Réponse

86. Tout à fait. L'argument des CE ne dépend pas de ces mots. La présence de ces derniers confirme néanmoins la position des CE.

Question n° 35

Veuillez commenter les paragraphes 91, 108, 159, 170 et 171 de la déclaration orale des États-Unis.

³² Paragraphe 140 du rapport (non souligné dans l'original).

³³ Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

Réponse

Paragraphe 91

87. Au paragraphe 91, les États-Unis font valoir que, d'après les arguments présentés par les CE, les systèmes fiscaux territoriaux seraient des subventions subordonnées aux exportations.

88. Cela n'est pas vrai. Comme elles l'ont déjà expliqué dans leur réponse à la question n° 23 du Groupe spécial³⁴, dans un système fiscal territorial, l'imposition dépend du lieu où sont gagnés les revenus. Les revenus peuvent être gagnés à l'étranger même dans les cas où les produits sont vendus à l'intérieur du territoire du pays d'imposition. (Voir également le second point du paragraphe 40 de la deuxième communication écrite des CE.)

89. Ainsi, l'allégation des États-Unis d'après laquelle les ventes à l'exportation sont soumises à un traitement fiscal plus favorable que les ventes sur le marché intérieur est inexacte. De plus, dans un système territorial, l'exonération des revenus de source étrangère n'exige pas que l'utilisation finale d'un produit (après sa revente ou sa transformation) ait lieu ailleurs que sur le marché intérieur. Un système territorial impose les revenus tirés de l'activité économique, indépendamment de la destination finale du produit.

90. En vertu du régime de remplacement des FSC, l'imposition dépend de la vente des produits à des fins autres que "pour une utilisation finale aux États-Unis". Dans le cas des produits américains, cela signifie nécessairement qu'ils doivent être exportés.

91. Une telle subordination aux exportations n'est pas une caractéristique nécessaire d'un système fiscal mondial. Qu'ils soient territoriaux ou mondiaux, les systèmes fiscaux sont normalement neutres du point de vue des exportations. Dans l'un et l'autre cas, ils répondent au désir parfaitement justifié d'assurer l'équité fiscale, bien que de façons inconciliables.

³⁴ Réponse des CE à la question n° 23 du Groupe spécial:

Dans un système purement territorial, les bénéfices tirés par les entreprises des ventes sur le marché intérieur et des exportations sont imposés exactement de la même façon. L'impôt sur le revenu est acquitté sur tous les revenus générés dans le pays concerné. Dans le cas où une entreprise sise dans un pays doté d'un système territorial vend à des clients non liés à la fois sur le marché intérieur et à l'exportation, et où elle tire le même niveau de bénéfices de l'une et de l'autre de ces ventes, lesdits bénéfices seront imposés de la même manière.

Dans le cas où la même entreprise vend à une filiale à l'étranger qui se charge de la distribution (et donc de la revente) des produits sur le marché intérieur, la société mère paiera l'impôt sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger au cours de la transaction mais pas sur le bénéfice de la filiale à l'étranger. Il en va de même dans le cas où l'entreprise vend à la filiale à l'étranger en vue d'une distribution ultérieure sur les marchés d'exportation; la société mère ne paiera l'impôt que sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger. Ainsi, dans l'un et l'autre cas, le bénéfice réalisé par la filiale à l'étranger au cours de ces transactions effectuées dans le cadre de ses activités dans le pays où elle est installée n'est pas assujéti à l'impôt sur le revenu dans le pays doté d'un système purement territorial. Il en est ainsi parce que les pays dotés de systèmes fiscaux territoriaux n'imposent que les revenus tirés des activités qui se déroulent sur leur territoire. La séparation (imputation) des revenus se fait d'une manière objective – en utilisant des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence (à savoir comme si la transaction s'effectuait à des conditions commerciales et financières qui s'appliqueraient entre parties non liées). À la différence de la Loi sur le remplacement des FSC, un système purement territorial n'exempte pas les revenus générés par des activités exercées à l'intérieur du territoire, qu'il s'agisse d'exportation ou de toute autre activité. En conséquence, il n'y a pas en l'espèce abandon de recettes ou subvention."

92. Comme l'ont expliqué les CE au cours de la procédure initiale, l'approche mondiale viserait à assurer la neutralité par rapport à la sortie de capitaux et l'approche territoriale entendrait assurer la neutralité par rapport à l'entrée de capitaux.

93. Pour les tenants du principe de la neutralité par rapport à la sortie de capitaux, il est injuste que les contribuables paient moins d'impôt lorsqu'ils s'établissent à l'étranger et un pays doit élaborer ses règles fiscales internationales de façon à ne pas encourager ou décourager les sorties de capitaux. Pour les tenants du principe de la neutralité par rapport à l'entrée des capitaux, il est injuste que les sociétés qui s'établissent à l'étranger assument une charge fiscale plus lourde en raison de leurs liens avec le pays exportateur des capitaux et un pays doit donc adopter des règles fiscales internationales visant à éviter à ses sociétés multinationales de supporter sur les marchés étrangers une charge fiscale effective plus lourde que celle à laquelle les sociétés nationales locales ou les sociétés multinationales des autres pays sont soumises.

94. Les deux systèmes peuvent se justifier, et opter pour l'un ou pour l'autre ne peut en soi, de l'avis des CE, donner lieu à une subvention. Comme l'a fait remarquer le groupe spécial dans la procédure initiale³⁵:

En conséquence, les États-Unis sont libres d'appliquer un système fiscal mondial, un système fiscal territorial ou tout autre type de système qu'ils jugent approprié. Ce n'est pas l'affaire de l'OMC. Ce qu'ils ne sont pas libres de faire c'est d'établir un régime d'imposition directe, de prévoir une exonération d'impôts directs accordée spécifiquement au titre des exportations et d'alléguer ensuite qu'ils sont habilités à accorder une telle subvention à l'exportation parce qu'il est nécessaire de supprimer un inconvénient causé aux exportateurs par le système fiscal des États-Unis lui-même.³⁶ À notre avis, cela reviendrait à imposer un impôt sur les revenus des sociétés de, disons, 75 pour cent, puis à faire valoir qu'un taux d'imposition spécial de 25 pour cent est nécessaire pour les exportateurs parce que le taux d'imposition des sociétés généralement applicable sur le territoire des autres Membres n'est que de 25 pour cent.

Paragraphe 108

95. Au paragraphe 108, les États-Unis prétendent, dans leur réponse à l'allégation des CE au titre du point e), ne pas comprendre comment une mesure qui ne fait aucunement référence à l'exportation, qui ne prescrit pas d'exporter et qui s'applique à une vaste gamme de transactions ne se déroulant pas à l'exportation peut être dite "accordée spécifiquement au titre des exportations".

96. Les CE ont déjà expliqué que le régime de remplacement des FSC prescrit d'exporter, même s'il n'utilise pas le mot "exporter" ou "exportations".³⁷

³⁵ Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.122.

³⁶ La note du Groupe spécial se lit comme suit:

Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, "[l]es Membres peuvent poursuivre leurs objectifs nationaux au moyen d'impositions ou de réglementations intérieures *pour autant qu'ils ne violent pas l'article III ou tout autre engagement pris dans le cadre de l'Accord sur l'OMC*" (pas d'italique dans l'original). *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1^{er} novembre 1996, page 19.

³⁷ Par exemple, première communication écrite des CE, paragraphe 71. Il convient de noter que la définition de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" de la Loi sur le remplacement des FSC est à cet égard identique à la définition de "biens d'exportation" du régime FSC, laquelle était la suivante: "Biens d'exportation s'entend des biens ... (B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par ou à une FSC, pour

97. Le mot "spécifiquement" ne signifie pas "expressément". Il signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec leurs exportations".³⁸

98. Pour la subvention de remplacement de base (eu égard aux produits américains), il existe un tel rapport avec les exportations parce qu'il est nécessaire d'exporter pour pouvoir se prévaloir du régime. Pour la subvention de remplacement élargie (eu égard aux produits fabriqués à l'étranger), ce rapport existe parce que, dans bien des cas, il sera nécessaire d'exporter des produits américains en tant que composants ou matières premières pour respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

Paragraphe 159

99. Au paragraphe 159, les États-Unis tentent de répondre à l'argument des CE d'après lequel les affirmations de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* (dans laquelle l'Organe d'appel a estimé qu'une mesure prescrivant une valeur nationale de 60 pour cent n'aboutit pas nécessairement à conclure à une subordination *de jure*) n'étaient pas pertinentes en l'espèce, étant donné que la Loi sur le remplacement des FSC est une mesure législative qui s'applique à une série non déterminée et non limitée d'exemples alors que l'affaire *Canada – Automobiles* concernait des *mesures individuelles*, dont chacune appliquait une prescription spécifique en matière de teneur en éléments d'origine nationale à chaque société.³⁹

100. Les États-Unis font valoir que les CE "ignore[nt] la caractéristique la plus importante" de la décision *Canada – Automobiles*, à savoir, de leur avis, que "l'Organe d'appel a conclu qu'il ne pouvait pas déterminer si une prescription fondée sur la valeur était subordonnée *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés s'il ne comprenait pas les modalités d'application effectives de la mesure".

101. Les États-Unis ne répondent tout simplement pas à l'argument des CE – de fait, ils ne l'ont pas compris. Ce que les CE contestent dans le régime de remplacement des FSC c'est la mesure législative *en tant que telle*, et non pas son application à des biens ou à des sociétés particuliers. De ce fait, tout ce que les CE sont tenues de démontrer, c'est que la subordination à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés peut avoir lieu – ou n'est pas exclue.

Paragraphe 170 et 171

102. Au paragraphe 170, les États-Unis renvoient aux paragraphes 217 et 218 de leur première communication écrite et aux rapports des groupes spéciaux et de l'Organe d'appel qui y sont cités, dont ils prétendent qu'ils viennent à l'appui de leur affirmation voulant que la charge de la preuve soit plus lourde ou plus importante pour les "mesures d'application générale" que pour les mesures concernant une "classe spécifique de produits importés".

103. Dans leur deuxième communication écrite, les CE ont réfuté l'affirmation des États-Unis voulant qu'il existe deux niveaux de preuve au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, laquelle n'a pas de fondement dans le texte de cette disposition, et elles ont montré que le niveau requis est celui qui a récemment été explicité par le groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*.⁴⁰ Les groupes spéciaux antérieurs s'en sont remis indifféremment aux rapports de groupes spéciaux portant

être utilisés, consommés ou écoulés directement hors des États-Unis" (pas d'italique dans l'original). Les États-Unis n'ont par conséquent eu aucune difficulté à employer le mot "exportations" pour désigner des biens destinés à être "écoulés hors des États-Unis".

³⁸ Première communication écrite des CE, paragraphe 153.

³⁹ Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 171 à 173.

⁴⁰ Mentionnée dans la première communication écrite des CE, paragraphes 201 à 204 et dans leur deuxième communication écrite, paragraphe 232.

sur des mesures visant des produits spécifiques ou sur des mesures d'application générale.⁴¹ Cela est tout à fait logique car autrement les Membres de l'OMC pourraient facilement contourner la prohibition prévue à l'article III:4 du GATT de 1994 en transformant une série de mesures visant des produits spécifiques – dont il est allégué qu'elles sont plus faciles à contester – en une mesure unique d'application générale.

104. Quelle qu'en soit la teneur, cette catégorisation faite par les États-Unis est donc tout simplement dénuée de pertinence pour l'examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4.

105. Cependant, compte tenu de la question posée par le Groupe spécial, les CE souhaitent rappeler ce qui suit. Aux paragraphes 217 et 218 de leur première communication écrite (mentionnée au paragraphe 170 de la déclaration orale des États-Unis), les États-Unis avaient illustré leur nouvelle catégorie de prescriptions applicables à une "classe particulière de biens importés" en faisant référence aux rapports des groupes spéciaux *Canada – Automobiles* et *États-Unis – Essence*.⁴² Ces rapports concernaient de toute évidence des mesures visant des produits spécifiques (les voitures et autres véhicules à moteur dans le premier cas, et l'essence dans l'autre). Il s'ensuit que l'expression "classe particulière de biens importés" signifie "mesures visant des produits spécifiques", à l'instar de celles qui étaient mises en cause dans les deux rapports de groupes spéciaux cités. Les États-Unis ont ensuite opposé cette catégorie à celle des "mesures d'application générale".

106. Au paragraphe 171 de leur déclaration orale, les États-Unis semblent avoir modifié le sens de cette catégorie de mesures concernant une "classe particulière de biens importés", qu'ils ont créée de toutes pièces, puisqu'ils emploient maintenant cette expression pour désigner les mesures examinées dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*.

107. Comme l'ont expliqué les CE⁴³, les mesures examinées dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants* ne concernaient pas "une classe particulière de biens importés", mais s'appliquaient de manière horizontale à tous les composants qu'il était possible d'utiliser dans la fabrication de tous les produits qui pouvaient être assujettis aux mesures antidumping. De fait, ces mesures étaient étonnamment similaires à la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, laquelle s'applique à tous les produits qu'il est possible d'exporter des États-Unis et d'utiliser dans la fabrication de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.⁴⁴

108. Enfin, les CE notent que les États-Unis ne cessent de se référer au rapport du groupe spécial *Japon - Pellicules*⁴⁵ à l'appui de leur argument en faveur d'une "charge de la preuve plus lourde". Les CE aimeraient souligner que dans le paragraphe même auquel se réfèrent les États-Unis⁴⁶, le groupe spécial a constaté que les mesures contestées par les États-Unis étaient neutres quant à l'origine et que les États-Unis n'avaient pas démontré que ces mesures, bien que n'étant pas à première vue

⁴¹ Première communication écrite des CE, paragraphe 201; déclaration orale des CE, paragraphe 87. Par exemple, dans l'affaire *Canada - Automobiles*, le Groupe spécial a fait référence à l'affaire *États-Unis - Article 337* (dans laquelle une mesure d'application générale était en cause) au paragraphe 10.78 de son rapport.

⁴² De même, au paragraphe 218, les États-Unis parlent d'une "classe similaire de biens importés".

⁴³ Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 240 et suivants.

⁴⁴ En tout état de cause, il est difficile de voir comment une mesure portant sur des "pièces détachées importées servant de composants" pouvait "concern[er] une classe particulière de produits importés", ou même, au demeurant, une "classe de produits". Certains produits peuvent indifféremment être vendus et utilisés en l'état ou servir de composants dans la fabrication d'autres produits. Une catégorie de ce type serait non définie et ouverte.

⁴⁵ Rapport du Groupe spécial *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs* ("Japon – Pellicules"), WT/DS44/R, adopté le 31 mars 1998.

⁴⁶ Rapport du Groupe spécial *Japon – Pellicules*, paragraphe 10.381.

discriminatoires, avaient une incidence différente sur les produits importés (c'est-à-dire qu'ils n'avaient pas établi d'argumentation *de facto*).

109. La situation dont était saisi le groupe spécial *Japon – Pellicules* était donc le contraire de la situation en l'espèce. Les CE ont présenté une allégation *de jure* à l'encontre d'une prescription légale qui est fondée sur l'origine étant donné qu'elle impose spécifiquement une limite aux seuls produits étrangers.

110. En conséquence, se référer à l'incidence différente de ces mesures "dans leur application" aux produits importés est totalement hors de propos en l'espèce. Comme l'a indiqué le groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*:

une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle affecte donc "la vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, même si elle permet de recourir à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation de services nationaux à la place de produits nationaux. Par conséquent, les prescriptions relatives à la VCA, qui confèrent un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et en refusent l'octroi lorsque des produits importés sont utilisés, doivent être considérées comme des mesures qui "affectent" la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, nonobstant le fait qu'elles n'exigent pas en droit l'utilisation de produits nationaux.⁴⁷

111. Les CE aimeraient en outre souligner que le seul "lien significatif" mentionné dans ce paragraphe du rapport du groupe spécial *Japon – Pellicules* est celui qui existe entre deux des mesures mises en cause par les États-Unis et la structure préexistante du marché. L'examen de la structure du marché qui existait préalablement à l'adoption d'une mesure n'a pas de pertinence dans l'examen d'une allégation *de jure*.

112. Le Groupe spécial aura également remarqué que l'expression "charge de la preuve plus importante" n'est nulle part utilisée dans le rapport du groupe spécial *Japon – Pellicules*.

113. Les CE aimeraient également indiquer que le rapport *Japon – Pellicules* appuie également leurs conclusions en faisant référence au rapport du groupe spécial *États-Unis – Article 337* – à savoir un rapport qui examinait une mesure pouvant réellement être dite "d'application générale".

Question n° 36

S'agissant du régime de subventions de remplacement "élargi", y a-t-il des "recettes ... abandonnées" qui sont "normalement exigibles"? Quelle est la règle juridique des États-Unis qui s'appliquerait au bénéficiaire étranger du régime élargi en l'absence de ce dernier? Quelle est, pour les bénéficiaires étrangers du régime "élargi", l'"autre situation" dans laquelle leurs revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis? Si, de l'avis des CE, elle diffère de la règle juridique – du point de référence normatif – applicable au régime de subvention "de base", veuillez préciser.

Réponse

114. L'"autre situation", ou le point de référence applicable dans le cas de la subvention de remplacement élargie, serait celle dans laquelle les conditions énoncées pour être admis à bénéficier du régime de remplacement des FSC ne seraient pas remplies. Ce serait la situation qui existerait si

⁴⁷ *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.82.

les produits étaient destinés à une utilisation finale aux États-Unis ou si la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère n'était pas respectée.

115. Dans de tels cas, les revenus tirés des transactions ne seraient pas "exclus" du champ de l'impôt mais seraient imposables en vertu des règles d'application générale.⁴⁸

116. S'agissant des contribuables américains (c'est-à-dire dans le cas où une transaction est effectuée par une succursale à l'étranger d'une société américaine ou porte sur des activités de distribution de produits fabriqués à l'étranger exercées aux États-Unis), les revenus seraient imposables au titre de l'article 11 du Code des impôts⁴⁹ et de l'article 61 (voir en outre la réponse à la question n° 37 ci-après).

117. Dans le cas où c'est une société étrangère qui effectue la transaction, les revenus qui en seraient tirés ne seraient normalement pas directement imposables aux États-Unis si le régime de remplacement des FSC n'était pas applicable.

118. Les sociétés étrangères ne paient l'impôt aux États-Unis que sur les revenus "provenant de sources intérieures aux États-Unis" (c'est-à-dire des revenus de source américaine) en vertu de l'article 881 du Code des impôts ainsi que sur les revenus "ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou une entreprise américaines" en vertu de l'article 882 dudit Code. Il convient de noter à cet égard que la définition de source américaine et de source étrangère (c'est-à-dire de "sources extérieures aux États-Unis") se trouve à l'article 862 du Code des impôts.

119. Ainsi, les revenus de source étrangère d'une société étrangère n'ayant pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis ne sont pas directement imposables aux États-Unis.

120. Si la société étrangère est une filiale d'une société américaine, les revenus sont imposables lors de leur rapatriement aux États-Unis sous forme de dividendes (en vertu de l'article 61 a) 7), les dividendes distribués sont pris en compte dans le revenu brut). La déduction pour dividendes distribués prévue à l'article 243 du Code des impôts ne s'applique pas aux dividendes versés par des non-contribuables, comme la filiale étrangère. La société mère peut même être tenue d'acquitter à l'avance l'impôt sur les dividendes attendus si les dispositions relatives au non-report énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts sont applicables.

121. La société peut néanmoins, en vertu des règles d'application générale aux États-Unis, demander un crédit d'impôt étranger pour l'impôt acquitté hors des États-Unis, mais uniquement pour les revenus de source étrangère (article 904 du Code des impôts).

122. Si une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine effectuait la transaction, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement. Dans un tel cas, l'application du régime de remplacement des FSC ne donnerait pas lieu à une subvention parce qu'aucune recette ne serait abandonnée.

123. Les CE admettent que la subvention de remplacement élargie n'entraînera pas dans de nombreux cas un abandon de recettes, et en fait qu'elle ne l'entraînera que rarement. La raison en est que le report d'impôt sur les revenus d'une filiale à l'étranger peut, lorsqu'il est possible en application

⁴⁸ Dans la réponse à cette question, et à la suivante, les CE se référeront aux dispositions de la législation américaine. Les États-Unis ont fourni certaines des dispositions de cette Loi dans leur pièce n° 4. D'autres figurent dans la pièce n° 21 des CE. Si le Groupe spécial souhaite consulter d'autres dispositions du Code des impôts, il pourra les consulter sur Internet (par exemple à l'adresse www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html).

⁴⁹ Les extraits du Code des impôts dont ne dispose pas encore le Groupe spécial figurent dans la pièce n° 21 des CE.

des règles en vigueur aux États-Unis, souvent être plus avantageux que le régime de remplacement des FSC et que les sociétés étrangères qui ne sont pas des filiales de sociétés américaines ne seront pas assujetties à l'impôt aux États-Unis sur leurs revenus de source étrangère et n'auront par conséquent aucun intérêt à recourir au régime de remplacement des FSC (élargi). Toutefois, le recours au régime de remplacement des FSC élargi est optionnel et il est clair que les entreprises n'y feront appel que dans les cas où il donnera lieu à une réduction d'impôt. C'est pour cette raison qu'il s'agit d'une subvention, même si elle est rarement utilisée.

Question n° 37

Quelle est la "règle" en vigueur aux États-Unis qui peut constituer un "point de référence normatif" aux fins de l'article premier de l'Accord SMC? Les CE peuvent-elles désigner avec précision les règles fiscales des États-Unis, outre le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts, qui définissent les termes "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises"? En d'autres termes, quel est le fondement légal de l'argument des CE d'après lequel les États-Unis ont maintenu jusqu'à présent leur système fiscal "mondial"?

Réponse

124. Un point de départ pour une telle analyse pourrait être la Constitution des États-Unis. Le pouvoir de lever l'impôt sur le revenu découle du seizième amendement à la Constitution.⁵⁰ Le passage pertinent de ce dernier dit ce qui suit:

Le Congrès aura le pouvoir d'instituer et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils proviennent ...

125. Dès l'époque où l'impôt sur le revenu a été institué, la Cour suprême a clairement dit que ce pouvoir incluait le pouvoir d'imposer les revenus de source étrangère des citoyens américains.⁵¹

126. L'article 61 du Code des impôts⁵² codifie l'exercice par le Congrès du pouvoir très large qui lui est octroyé aux termes du seizième amendement. Dans son passage pertinent, l'article 61 dit ce qui suit:

Sauf disposition contraire énoncée dans la présente sous-section, revenu brut s'entend de tous les revenus, quelle qu'en soit la source ...

127. La Cour suprême a commenté la "portée générale" et "le champ d'application général" de la disposition désormais codifiée dans l'article 61, déclarant que "la Cour a donné une interprétation libérale de cette expression générale en reconnaissance de l'intention du Congrès qui est d'imposer tous les gains, à l'exception de ceux qui sont spécifiquement exonérés".⁵³

128. Il convient de noter que le "revenu imposable" est défini à l'article 63 du Code des impôts comme étant "le revenu brut moins les déductions autorisées aux termes du présent chapitre ...", l'article 11 du Code des impôts précisant que les sociétés sont assujetties à l'impôt sur leur "revenu imposable". Les sociétés américaines sont donc tenues d'acquitter l'impôt sur le revenu "de quelque source qu'ils proviennent".

⁵⁰ Le texte intégral du seizième amendement est le suivant:

Le Congrès aura le pouvoir d'établir et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils proviennent, sans répartition entre les divers États, et sans tenir compte du moindre recensement ou dénombrement.

⁵¹ Voir *Cook c. Tait*, 265 US 47 (1924).

⁵² Le texte figure dans la pièce n° 4 des États-Unis.

⁵³ *Commissioner c. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955).

129. Divers traités étudiant l'imposition par les États-Unis des opérations à l'étranger tiennent compte de cet état de choses. Dans l'un d'eux, par exemple, on peut lire ce qui suit⁵⁴:

Les États-Unis imposent généralement les citoyens américains, les personnes physiques étrangères résidentes et les sociétés nationales sur leurs revenus mondiaux.

130. Dans un autre ouvrage, on lit que les sociétés américaines⁵⁵:

sont imposées par les États-Unis sur leurs revenus mondiaux.

131. Une étude du Trésor américain sur le report des revenus gagnés par l'intermédiaire de sociétés étrangères contrôlées par les États-Unis a également clairement reconnu récemment (en décembre 2000, c'est-à-dire après l'adoption du régime de remplacement des FSC) que les États-Unis gardaient un système fiscal mondial.⁵⁶ Le maintien aux États-Unis d'un système fiscal qui repose fondamentalement sur l'assujettissement des revenus mondiaux des contribuables américains à l'impôt courant est en fait, d'après cette étude, la raison profonde pour laquelle des mesures antireport sont nécessaires (sous-partie F du Code des impôts). Cet état de choses est mis en évidence tout au long de l'étude, dont les conclusions laissent également entendre que, comme le système fiscal des États-Unis reste fondé sur le principe de l'assujettissement des revenus mondiaux des contribuables américains à l'impôt courant et que les sociétés sont traitées comme des contribuables et entités juridiques distincts de leurs propriétaires, il est nécessaire de maintenir un régime antireport dans le système fiscal des États-Unis. À titre d'exemple, au chapitre 8 de l'étude (Reprise des conclusions), il est dit ce qui suit au sujet de l'historique de la sous-partie F:

... la sous-partie F était, de manière plus générale, l'une d'une série de mesures portant sur les problèmes d'évasion fiscale causés par une tension structurelle inhérente au système fiscal. Cette tension a pour cause l'incompatibilité de *certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal des États-Unis, principalement l'assujettissement des revenus mondiaux à l'impôt courant* et le traitement des sociétés en tant que contribuables et personnes morales distinctes de leurs propriétaires. *Ces caractéristiques incompatibles restent un aspect fondamental du système fiscal des États-Unis.*⁵⁷

132. On trouve une liste relativement courte des éléments spécifiquement exclus du revenu brut aux articles 101 à 139 du Code. La Loi sur le remplacement des FSC a ajouté l'article 114 à cette liste. Estimant qu'en adoptant le Code des impôts le Congrès entendait exercer pleinement son pouvoir d'imposer les revenus, les tribunaux sont depuis longtemps d'avis que les dispositions qui accordent des déductions ou excluent certains éléments du revenu brut "relèvent de la grâce législative" et doivent donc être "interprétées strictement".⁵⁸

133. Les CE ont expliqué que l'article 114 a), conjugué aux autres conditions énoncées dans la Loi sur les remplacements des FSC, crée une exception assez étroite à la règle générale qu'est l'imposition par les États-Unis des revenus mondiaux.

⁵⁴ Kuntz et Peroni, *U.S. International Taxation*, volume 1, page A1-19 (1992).

⁵⁵ Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volume 1, page 2:32 (2^{ème} éd., 2000).

⁵⁶ *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations; A Policy Study*. Bureau du Département de la politique fiscale du Trésor, décembre 2000, chapitre 8 (la Reprise des conclusions de cette volumineuse étude est jointe dans la pièce n° 22 des CE – les CE seront heureuses d'en fournir un exemplaire intégral si le Groupe spécial le souhaite).

⁵⁷ *Id.*, page 96, pas d'italique dans l'original.

⁵⁸ Voir par exemple *Interstate Transit Lines c. Commissioner*, 319 U.S. 590 (1943); *Jones c. Kyle*, 190 F.2d 353 (10^{ème} Circuit, 1951), *certiorari* rejeté 342 US 886.

134. À certains égards, l'article 114 est similaire à l'article 911 du Code des impôts. L'article 911 a) dispose, en des termes apparemment plus larges, que les revenus gagnés à l'étranger par un citoyen américain résidant à l'étranger sont, si ce dernier en fait le choix, exclus de son revenu brut. L'article 911 c) limite néanmoins le montant qui peut être exclu à un montant annuel spécifié (78 000 dollars en 2001).

135. Le nouvel article 114 a), tout comme l'article 911 du Code des impôts des États-Unis, n'institue pas de point de référence normatif en matière de non-imposition des revenus gagnés à l'étranger par les citoyens américains résidant à l'étranger (compte tenu notamment de la limitation et de la nature optionnelle de l'exclusion). De fait, dans l'un et l'autre cas, l'existence d'une exclusion ou exemption limitée *confirme au demeurant la règle d'application générale* en matière d'imposition.

136. L'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" est une création de la nouvelle Loi. Le concept n'est employé nulle part ailleurs dans le Code des impôts. Par conséquent, les dispositions légales qui s'appliqueraient aux "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" en l'absence du régime de remplacement des FSC seraient l'article 11 du Code des impôts qui dispose que les sociétés sont assujetties à l'impôt sur leur "revenu imposable".

137. Enfin, les CE souhaiteraient renvoyer le Groupe spécial aux nombreuses raisons qu'elles ont avancées aux paragraphes 40 à 52 et 55 de leur première communication écrite pour montrer que l'exclusion des revenus prévue par le régime de remplacement des FSC était en réalité une exception et non la règle d'application générale.⁵⁹ Ce qui est peut-être plus important est le fait que la Loi sur le remplacement des FSC (nouvel article 941 du Code des impôts) dispose que seule une certaine partie des revenus des contribuables américains imputables aux recettes brutes du commerce extérieur peut bénéficier de l'exclusion, c'est-à-dire que l'exclusion n'est que partielle.

138. Les CE estiment qu'il est donc évident que le régime de remplacement des FSC n'est pas le point de référence ou la règle d'application générale mais est une exception à cette dernière.

Question n° 38

Au paragraphe 185 de leur déclaration orale, les États-Unis font valoir que, "comme le montre l'article 19:1 du Mémoire d'accord, l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive des préjudices passés allégués". Veuillez commenter, en particulier, la référence faite par les États-Unis à l'article 19:1 du Mémoire d'accord et sa pertinence en l'espèce.

Réponse

139. Les rapports des groupes spéciaux se rapportent inévitablement à des faits passés. Dans certaines affaires, les violations peuvent se poursuivre et dans d'autres, elles ont pris fin.

140. Aucun principe général de l'OMC ne dit que les groupes spéciaux ne peuvent pas statuer sur des violations qui ont pris fin. Non seulement il n'existe pas de disposition à cet effet dans l'Accord sur l'OMC, mais les groupes spéciaux statuent régulièrement sur des violations qui ont pris fin. Les CE donneront deux exemples récents:

⁵⁹ Une raison supplémentaire que les CE n'ont pas mentionnée dans leur première communication écrite est le fait que le régime de remplacement des FSC n'est pas applicable aux biens que l'on considère disponibles en quantités insuffisantes (et dont les États-Unis ne veulent pas encourager l'exportation). Voir le paragraphe 15 de la déclaration de clôture des CE à la réunion du Groupe spécial.

- dans l'affaire *Corée – Produits laitiers*, il a été constaté qu'il y avait violation des délais de notification prévus dans l'Accord sur les sauvegardes bien que les notifications aient été présentées avant la demande de création du groupe spécial⁶⁰;
- dans l'affaire *États-Unis – Mesures à l'importation*⁶¹, il a été constaté des violations d'une série de dispositions d'Accords de l'OMC bien que la mesure (suspension provisoire de la liquidation concernant certaines importations en provenance des CE) eût cessé d'exister avant que la création du groupe spécial n'ait été demandée.

141. Les États-Unis tentent de déduire l'existence d'un tel principe du fait que l'Accord sur l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive qui, de leur avis, est prévue à l'article 19:1 du *Mémorandum d'accord*.

142. Toutefois, les CE ne demandent pas en l'espèce une réparation quelconque. Elles demandent qu'il soit statué sur un désaccord. L'ORD a adopté le 20 mars 2000 les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel déclarant que le régime FSC était incompatible avec les obligations contractées par les États-Unis au titre de l'*Accord sur l'OMC*. Il a demandé aux États-Unis de retirer la subvention et de se mettre en conformité avec les obligations qui leur incombent avec effet au 1^{er} octobre 2000 et a finalement demandé aux États-Unis de prendre les mesures nécessaires au plus tard le 1^{er} novembre 2000.

143. Les États-Unis, bien qu'ils n'aient pas pris les mesures nécessaires au plus tard le 1^{er} novembre 2000, continuent de prétendre qu'ils ont "respecté les délais spécifiés par l'ORD".⁶² Les CE ne sont pas d'accord et demandent au Groupe spécial de statuer sur ce désaccord.

144. Si l'affirmation des États-Unis était juste, les groupes spéciaux ne seraient en particulier jamais en mesure de se prononcer au sujet de différends concernant exclusivement le *respect des délais d'application* d'une mesure (et non son existence) car de telles affaires portent sur des violations qui ont pris fin. Le respect des délais d'application est l'une des questions que se doit de trancher un groupe spécial aux termes de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*.

145. La question de savoir quelle recommandation formuler, s'il y a lieu, dans un tel cas est une question distincte qui ne se pose à un groupe spécial que lorsqu'il a tranché sur la nature et l'étendue des violations. Le fait que les groupes spéciaux peuvent faire des constatations et ne pas juger ensuite nécessaire de formuler des recommandations, comme l'a fait l'Organe d'appel, par exemple, dans l'affaire *États-Unis – Mesures à l'importation*⁶³, en est une démonstration.

146. Généralement, les groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* sont convoqués non pas pour formuler des recommandations au titre de l'article 19:1, mais simplement pour établir des constatations et se prononcer sur le désaccord concernant la mise en

⁶⁰ Rapport du Groupe spécial *Corée – Mesure de sauvegarde définitive appliquée aux importations de certains produits laitiers* ("Corée – Produits laitiers"), WT/DS98/R, adopté le 12 janvier 2000, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS98/AB/R, paragraphe 8.1.

⁶¹ Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Mesures à l'importation de certains produits en provenance des Communautés européennes* ("États-Unis – Mesures à l'importation"), WT/DS165/R, adopté le 10 janvier 2001, WT/DS165/AB/R, paragraphe 7.1.

⁶² Première communication écrite des États-Unis, section V.H.2 (en particulier le titre).

⁶³ Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Mesures à l'importation de certains produits en provenance des Communautés européennes* ("États-Unis – Mesures à l'importation"), WT/DS165/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 129.

application. Comme l'a indiqué le groupe spécial constitué au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Canada - Aéronefs* (lorsqu'il lui a été demandé de donner son avis au sujet de l'article 19:1)⁶⁴:

À notre avis, l'article 19:1 envisage des suggestions concernant ce qui pourrait être fait pour rendre une mesure conforme ou, dans le cas de l'article 4.7 de l'Accord SMC, ce qui pourrait être fait pour "retirer" une subvention prohibée. Il ne vise pas la question de la surveillance de ces mesures. C'est pourquoi nous nous refusons à formuler la suggestion demandée par le Canada.

147. Les CE souhaiteraient rappeler au Groupe spécial que les déclarations de M. Suringa dont il est fait état dans le bulletin fiscal quotidien de BNA (voir la pièce n° 14 des CE), et qui ont été confirmées au cours de l'audience, indiquent que les règlements et directives d'application concernant les trois principaux choix prévus dans la Loi sur le remplacement des FSC ne sont pas encore publiés. On est dès lors en droit de se demander si, en fait, les États-Unis ont mis en œuvre d'une manière quelconque les recommandations et décisions de l'ORD, et la question de savoir quand les États-Unis le feront reste sans réponse.

Question n° 39

De l'avis des CE, la Loi serait-elle compatible avec l'Accord SMC si les États-Unis supprimaient la prescription voulant que les biens soient détenus en vue d'une utilisation "hors des États-Unis" ainsi que la prescription concernant la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère"?

Réponse

148. Oui, car il n'y aurait plus alors de subvention prohibée au sens de l'article 3 de l'Accord SMC.

Questions posées aux deux parties

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

Réponse

149. L'article 1.1 a) 1) de l'Accord SMC dispose ce qui suit:

Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister:

s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public *du ressort territorial d'un Membre.*

150. Les mots de l'article 1.1 a) 1) mis en italique ci-dessus qualifient la nature de l'"organisme public" qui peut également accorder une subvention. Cela n'implique pas une limitation territoriale quant au lieu où une "contribution financière" peut être accordée ou reçue. Si tel avait été le sens, l'ordre des mots aurait été différent.

⁶⁴ Rapport du Groupe spécial au titre de l'article 21:5, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils ("Canada – Aéronefs")*, WT/DS70/RW, adopté le 4 août 2000, tel que confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS70/AB/RW, paragraphe 6.4.

151. Le sens ordinaire du texte est confirmé par l'historique de sa négociation. Le texte original du Président, en date du 18 juillet 1990⁶⁵, ne mentionnait qu'une "contribution financière" pour définir une subvention dans l'article 3.1 a). La révision suivante du texte⁶⁶ clarifiait la définition de la manière suivante: "une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un signataire (ci-après dénommé les "pouvoirs publics")".

152. Ce libellé, tout en clarifiant et en élargissant, pourrait-on avancer, la définition de "pouvoirs publics", qualifiait la définition de subvention en précisant clairement qu'une contribution financière émanant d'un organisme public *hors* du ressort territorial du Membre concerné ne constituait pas une subvention.

153. En tout état de cause, une contribution financière des pouvoirs publics, tout au moins lorsqu'elle découle de l'abandon de recettes par ces derniers, aura toujours lieu sur le territoire du Membre qui l'accorde, puisque c'est là que le gouvernement en question est situé.

154. Il n'y a par ailleurs dans le texte aucune limitation de l'autre composante d'une subvention à l'article premier de l'*Accord SMC*, à savoir le lieu où un tel avantage devrait être conféré.

155. Dans le cas où un contribuable qui bénéficie du régime de remplacement des FSC est situé hors des États-Unis, on peut considérer que l'avantage est conféré hors des États-Unis. Mais rien dans le texte de l'article 1.1 b) de l'*Accord SMC* ne permet de penser que seuls les avantages conférés sur le territoire du Membre qui les accorde sont pertinents. Au contraire, le fait que les mots "du ressort territorial d'un Membre" ne s'appliquent pas à l'avantage prévu à l'article 1.1 b) alors qu'ils caractérisent la "contribution financière" figurant à l'article 1.1 a) laisse supposer qu'il n'y a pas de limitation territoriale quant au lieu où l'on peut jouir de l'avantage.

156. Tel était également, comme le faisaient remarquer les CE au paragraphe 65 de leur première communication écrite, l'avis de toutes les parties, du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Brésil – PROEX*, qui portait également sur une subvention accordée aux étrangers (les compagnies aériennes étrangères).

157. Les CE savent bien que les États-Unis traitent ce qu'ils appellent des "subventions transnationales" comme ne pouvant en principe donner lieu à l'application de mesures compensatoires au titre de l'article 351.527 de la loi des États-Unis relative aux droits compensateurs.

158. Les CE doutent si cette absence de possibilité de recourir à des mesures compensatoires pour les "subventions transnationales" est prescrite dans la Partie V de l'*Accord SMC* relative aux mesures compensatoires. Elles notent que dans la Partie V la participation n'est pas limitée aux enquêtes en matière de droits compensateurs mais est ouverte à "tous les Membres intéressés", de sorte que le pays exportateur qui n'accorde pas la subvention serait également en mesure d'y participer. Les CE ne prennent pas position sur cette question mais aimeraient seulement souligner que les difficultés posées par l'application d'un droit compensateur en de telles circonstances n'existent pas dans le cas de subventions prohibées ou pouvant donner lieu à une action. Il en est ainsi parce qu'un droit compensateur peut seulement être imposé au pays qui *exporte* les produits en question, lequel, dans l'hypothèse examinée, n'est pas responsable de l'octroi de la subvention. Dans le cadre de l'OMC, une procédure de règlement d'un différend concernant une subvention prohibée ou pouvant donner lieu à une action serait néanmoins engagée à l'encontre du pays qui accorde la subvention (en l'espèce, les États-Unis), et non à l'encontre du pays où est situé le principal bénéficiaire de la subvention (en l'espèce, le pays de domiciliation de la société étrangère).

⁶⁵ Document MTN.GNG/NG10/W/38 du 18 juillet 1990.

⁶⁶ Document MTN.GNG/NG10/W/38/Rev.1 du 4 septembre 1990.

159. Même si l'on interprétait l'article premier de l'*Accord SMC* comme ne traitant que de subventions accordées pour la production de marchandises sur le territoire du Membre responsable de la mesure, il resterait néanmoins nécessaire de considérer que la subvention de remplacement élargie est une subvention à l'exportation prohibée.

160. Le régime de remplacement des FSC est une subvention directe à la production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises "pour une utilisation finale aux États-Unis". Mais la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère en fait également une subvention *indirecte* à la production, aux États-Unis, de matières premières et de composants (d'"articles" pour reprendre le terme de la Loi sur le remplacement des FSC) de toutes sortes pouvant être utilisés dans la fabrication des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises tout en respectant la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

161. Dans le cas de la subvention de remplacement élargie, le subventionnement *indirect* de la production, aux États-Unis, d'articles de toutes sortes pouvant être utilisés dans la fabrication de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises est subordonné aux exportations. Il est subordonné aux exportations parce que, dans les cas où ces articles représentent plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des produits fabriqués à l'étranger, il sera nécessaire d'exporter ces produits hors des États-Unis pour que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère soit respectée.

162. Il conviendrait aussi d'indiquer que, d'après les États-Unis eux-mêmes, la subvention de remplacement élargie est également offerte aux sociétés américaines qui distribuent, à partir des États-Unis, des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises fabriqués hors des États-Unis.

Question n° 44

À supposer, pour les besoins du débat, que la réponse à la question n° 43 soit négative, en quoi une telle conclusion serait-elle pertinente, le cas échéant, pour l'examen des questions concernant la subordination aux exportations dont est saisi le Groupe spécial en l'espèce?

Réponse

163. Comme cela a été expliqué dans la réponse à la question précédente, la subvention de remplacement élargie resterait une subvention indirecte d'articles américains subordonnée à l'exportation de ces derniers.

164. Une telle conclusion n'aurait pas non plus de répercussion sur la subordination aux exportations de la subvention de remplacement de base.

165. Comme l'ont expliqué en détail les CE, le fait qu'un avantage peut dans certaines circonstances être obtenu sans exporter ne l'empêche pas d'être subordonné aux exportations dans les circonstances où l'exportation est une condition nécessaire de l'obtention de la subvention.⁶⁷ Une subvention subordonnée aux exportations ne cesse pas de l'être si elle s'inscrit dans une mesure plus large conférant un avantage similaire d'une manière que l'on ne peut contester.

166. La subvention de remplacement élargie et la subvention de remplacement de base sont offertes dans des circonstances qui s'excluent mutuellement – une marchandise est produite aux États-Unis ou hors des États-Unis.

⁶⁷ Première communication écrite des CE, paragraphes 62 à 66 et 123 à 127; deuxième communication écrite des CE, paragraphes 8 à 15; et déclaration orale des CE, paragraphes 35 à 38.

167. Ces arguments ne font que gagner en solidité lorsque l'avantage fiscal conféré pour les transactions portant sur des produits fabriqués à l'étranger n'est absolument pas considéré comme une subvention (et ne relève donc pas des objectifs de l'*Accord SMC*). Après tout, l'"avantage" qu'est la non-imposition peut aussi être obtenu en ne produisant aucune marchandise ou en ne réalisant aucun bénéfice sur la vente des produits fabriqués. Cela ne serait manifestement pas une subvention et n'aurait aucune pertinence au regard de l'*Accord SMC*.

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

Réponse

168. Le texte de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est de nature déclarative:

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

169. Il explique clairement, au cas où il y aurait le moindre doute, que de telles mesures ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées. On peut le comprendre en se référant au contexte historique que représentait la décision prise dans les rapports des groupes spéciaux concernant les affaires *Législations fiscales*, laquelle laissait entendre que de telles mesures pouvaient dans certains cas être des subventions à l'exportation au sens de l'article XVI:4 du GATT de 1947.

170. Si la phrase avait pour objet de *déroger* au point e), elle aurait été rédigée différemment, par exemple de la manière suivante:

Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre ne seront pas considérées comme étant des subventions à l'exportation.

171. De fait, pour avoir l'effet que les États-Unis prétendent qu'il a, le point e) aurait dû être rédigé de la manière suivante:

L'exonération, la remise ou le report d'impôts accordés spécifiquement au titre des revenus réalisés à l'exportation ne seront pas considérés comme étant une subvention à l'exportation s'ils se rapportent d'une certaine façon aux mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus [de source étrangère] gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre.

172. Et manifestement, la référence à la source étrangère devrait également être omise.

173. Les revenus réalisés à l'exportation ne sont pas, par définition, des revenus de source étrangère. Ils représentent la différence entre le prix de vente d'un produit à un client dans un pays étranger et le coût de production dudit produit. Par conséquent, bien que le client soit étranger, les coûts sont encourus au niveau de l'activité économique nationale et les revenus sont donc générés sur le marché intérieur. Ce point a été avancé par les CE au paragraphe 206 de leur deuxième communication et par le Canada dans sa communication de tierce partie (paragraphe 34). De fait, le

Canada décrit très justement ces revenus en parlant de "revenus d'origine nationale de transactions à l'exportation".

174. Il est difficile de concevoir une situation dans laquelle de tels revenus seraient assujettis à l'impôt par un autre Membre parce que aucun aspect de l'activité économique ne s'est déroulé dans un pays étranger.

Liste des pièces jointes

- Pièce n° 21 des CE Extraits de textes légaux des États-Unis
- Pièce n° 22 des CE Extrait de l'étude *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations; A Policy Study*, Bureau du Département de la politique fiscale du Trésor, décembre 2000, chapitre 8, Reprise des conclusions.

ANNEXE F-2

RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES AUX QUESTIONS DES ÉTATS-UNIS

(27 mars 2001)

Question n° 1

Quelle est la "règle applicable" ou "règle générale" en matière d'imposition dans un pays qui assujettit à l'impôt certaines personnes sur une base mondiale et d'autres personnes sur la base d'une exemption, dans certains cas selon leur choix (et à la discrétion, alors, des pouvoirs publics)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

1. Les CE sont dans l'impossibilité de répondre à cette question. Il n'est pas possible d'extraire une "règle générale" ou "règle applicable" d'un élément isolé d'un système fiscal.

Question n° 2

L'exemption d'impôt des "revenus de source étrangère" (aux fins de la note de bas de page 59) par un pays est-elle acceptable dans le cadre de l'Accord SMC seulement si tous les "revenus de source étrangère" sont exemptés d'impôt? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

2. La dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC n'exige pas que tous les revenus de source étrangère soient exemptés d'impôt.

3. Toutefois, comme les CE l'ont expliqué¹, il se peut qu'un système d'imposition prévoyant un moyen plus avantageux d'éviter la double imposition mais limité à certains contribuables privilégiés accorde une subvention et il se peut que cette subvention ne soit pas conforme aux termes de la dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC.

Question n° 3

La Loi accorderait-elle des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation en l'absence des articles 942 a) 2) A) i) et 943 a) 1) B) et C)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

4. Les CE renvoient les États-Unis à leur réponse à la question identique posée par le Groupe spécial (question n° 39).

¹ Première communication écrite des CE, paragraphe 221, et réponse des CE à la question n° 16 du Groupe spécial.

Question n° 4

Les États membres des CE sont-ils prêts à renoncer à assujettir les bénéficiaires industriels et commerciaux à tout impôt en fonction de la source en l'absence d'un "établissement stable" au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE?

Réponse

5. Rien dans l'Accord sur l'OMC n'empêche les Membres d'assujettir à l'impôt ce qu'ils veulent pour autant qu'ils n'accordent pas de subventions prohibées ou spécifiques et dommageables.

6. Toutefois, c'est sur la définition d'un établissement stable au sens de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE que sont fondées les dispositions pertinentes reprises dans toutes les conventions fiscales bilatérales ou multilatérales modernes conclues par les États membres des CE avec d'autres pays, c'est-à-dire dans la grande majorité des conventions fiscales auxquelles les États membres des CE sont parties. Les États membres des CE appliquent en fait ces conventions et, par conséquent, ils ne cherchent pas à assujettir à l'impôt les bénéficiaires industriels et commerciaux réalisés par les entreprises de leurs partenaires à ces conventions, sauf si ces entreprises ont des établissements stables dans les États membres des CE en question. Dans ces cas-là, les bénéficiaires industriels et commerciaux en question sont assujettis à l'impôt seulement pour autant qu'ils puissent être imputés à de tels établissements stables.

7. Par conséquent, si une entreprise des États-Unis exporte par exemple des produits vers un État membre des CE, mais sans avoir d'établissement stable dans ledit État, les bénéfices qu'elle tire de ses activités d'exportation ne sont pas assujettis à l'impôt dans l'État membre des CE en question. De façon similaire, même si l'entreprise américaine avait un établissement stable dans l'État membre des CE en question mais qu'aucune partie des bénéfices qu'elle tirait de ses exportations vers cet État membre des CE ne pouvait être imputée à cet établissement stable, l'État membre des CE en question n'assujettirait pas à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux tirés des activités d'exportation de l'entreprise américaine.

Question n° 5

Dans le cadre de leurs législations et réglementations internes, la plupart des pays conditionnent-ils l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux en fonction de la source au fait qu'une entreprise étrangère a un "établissement stable", au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans leur ressort territorial? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

8. Non seulement il est impossible pour les CE de vérifier la concordance des règles en matière de compétence prévues dans les législations et réglementations internes de tous les pays par rapport au critère de l'"établissement stable", mais cela n'est même pas nécessaire aux fins du règlement du présent différend.

9. Il est bien établi que l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire ont largement contribué à l'"harmonisation" de la définition et de l'interprétation du concept d'établissement stable tant dans les conventions fiscales bilatérales que dans la législation nationale d'un grand nombre de pays. Cette remarque vaut en particulier pour les pays industrialisés qui ont des systèmes d'imposition relativement complexes, mais aussi pour beaucoup de pays en développement, soit parce qu'ils ont repris l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en tant que tel, soit parce que c'est de cet article qu'est inspiré l'article équivalent (article 5) du Modèle de

convention fiscale des Nations Unies. Il s'avère donc que dans le cadre de ces dispositions nationales, le concept d'établissement stable est couramment utilisé pour déterminer les limites de la compétence fiscale d'un État de la source pour les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par une entreprise qui est un résident d'un autre État.

10. Surtout, en grande majorité les quelque 2 000 conventions fiscales - essentiellement bilatérales - existant de par le monde s'en remettent, pour définir un établissement stable et partant le droit de l'État de la source d'assujettir à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant, à la définition courante du concept d'établissement stable donnée dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Étant donné que ces conventions bilatérales (ou multilatérales) sont des accords entre États indépendants, elles sont assujetties aux règles du droit international public et en particulier à la Convention de Vienne.² Leur statut par rapport à la législation nationale varie, mais en règle générale elles priment sur toute règle interne contradictoire. Lorsque tel ou tel système juridique donne, en principe, aux législateurs nationaux la faculté de ne pas tenir compte desdites conventions, ils évitent soigneusement de se prévaloir de cette faculté et tant que l'intention de ne pas tenir compte d'une convention n'est pas clairement exprimée, les tribunaux nationaux ont tendance à supposer que celle-ci doit être appliquée.

11. Compte tenu de la multitude de conventions fiscales bilatérales existantes et du fait qu'elles couvrent la grande majorité des relations bilatérales dans le cadre desquelles se déroulent la plupart des échanges commerciaux et des investissements internationaux, les règles internes des pays en ce qui concerne les conditions dans lesquelles l'État de la source peut assujettir à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise qui est un résident d'un autre État sont d'une importance très limitée. En effet, à supposer qu'il existe des règles nationales contradictoires, dès lors qu'il existe une convention, elles ne seraient pas, et ne pourraient pas être appliquées.

12. En outre, beaucoup de pays ont incorporé dans leur législation nationale des règles définissant l'existence d'un établissement stable qui reposent sur la définition donnée dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Par exemple, beaucoup d'États membres des CE appliquent, pour définir leur compétence fiscale vis-à-vis des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises qui sont des résidents de pays avec lesquels ils n'ont pas conclu de conventions fiscales bilatérales, les mêmes critères que ceux qu'ils appliquent dans le cadre des conventions.

Question n° 6

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient-il une définition de l'expression "revenus de source étrangère"? Dans l'affirmative, veuillez indiquer dans quelle disposition se trouve cette définition.

Réponse

13. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'emploie pas l'expression "revenus de source étrangère" en tant que telle. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE exprime un concept identique de manière différente – tout comme le Code des impôts des États-Unis, qui emploie les expressions "sources aux États-Unis" et "sources hors des États-Unis".

² Convention de Vienne sur le droit des traités, en date du 22 mai 1969.

14. L'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Résident) dispose, par exemple, ce qui suit:

Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État, ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

ANNEXE F-3

RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS DU GROUPE SPÉCIAL

(27 mars 2001)

Observations préliminaires

1. Avant de répondre aux questions du Groupe spécial, les États-Unis voudraient faire quelques observations au sujet des pièces jointes à la déclaration finale des CE datée du 16 mars 2001. Ces renseignements tendent à corroborer, et non à affaiblir, la position des États-Unis, à supposer que le Groupe spécial les prenne en considération.

2. En ce qui concerne la pièce n° 19 des CE, qui consiste en une copie d'extraits du numéro du *Congressional Record* du 14 novembre 2000 relatant la discussion, à la Chambre des représentants, du projet de loi qui est devenu la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi"), les États-Unis voudraient expliquer au Groupe spécial l'importance qui est accordée aux déclarations faites en séance par les membres du Congrès, en droit américain, pour discerner l'intention du législateur. S'il arrive que les tribunaux les prennent en considération dans certaines circonstances, en général il leur est accordé beaucoup moins de valeur qu'aux rapports de commissions. Cela a été exprimé très clairement par la Cour suprême - la juridiction la plus élevée aux États-Unis - dans l'affaire *Garcia v. United States*, 469 US 70, 76 (1984) (copie jointe en tant que pièce n° 19 des États-Unis), dans laquelle la Cour a déclaré:

En examinant l'historique de la loi, nous avons dit à maintes reprises que la source autorisée pour déterminer l'intention des législateurs réside dans les rapports des commissions sur le projet de loi, car ils "expriment l'opinion collective et mûrement réfléchie des membres du Congrès qui ont participé à la rédaction et à l'examen du projet de loi". Nous avons évité de prendre en considération les remarques faites incidemment par un membre et les déclarations informelles faites au cours des débats. Dans l'affaire *O'Brien*, nous avons expliqué que les rapports de commissions ont "plus de poids" que les observations formulées en séance, et nous avons exprimé la même préférence dans l'affaire *Zuber* ... (citations omises)

3. Un principe analogue a été énoncé par le Juge Jackson – connu pour avoir participé au procès de Nuremberg – dans l'affaire *Schwegmann Bros. v. Calvert Distillers Corp.*, 341 US 384, 395-396 (1951) (opinion concordante) (copie jointe en tant que pièce n° 20 des États-Unis), dans laquelle il a déclaré:

Le recours à l'historique d'une loi n'est justifié que si le libellé de la loi est par trop ambigu, et nous devrions alors nous en tenir aux rapports des Commissions, qui sont rédigés avec soin, après mûre réflexion ... Si nous nous fondions sur les déclarations informelles faites pendant la discussion d'un projet de loi, déclarations qui ne se distinguent pas toujours par leur impartialité ou leur exactitude, pour savoir quelle loi le Congrès avait eu l'intention d'adopter, nous nous substituerions au Congrès dans l'une de ses fonctions importantes.

4. De plus, même quand ils prennent en considération les interventions des membres du Congrès, les tribunaux américains ne tiennent pas compte des déclarations des opposants à un projet de loi. Comme l'a déclaré la Cour suprême dans l'affaire *Bryan v. United States*, 524 US 184, 196 (1998) (copie jointe en tant que pièce n° 21 des États-Unis): "Nous réaffirmons cependant que "les craintes et les doutes des opposants ne peuvent pas guider l'interprétation d'une loi". "Dans leur zèle

pour faire échec au projet de loi, ceux-ci ont évidemment tendance à en exagérer la portée." (citations omises)

5. Par conséquent, si un tribunal américain prenait en considération les déclarations des représentants reproduites dans la pièce n° 19 des CE, il accorderait certainement plus de poids à celle de M. Archer, alors président de la Commission des voies et moyens de la Chambre des Représentants et à celle de M. Crane, président de la Sous-Commission du commerce de cette Commission, qui étaient parmi les principaux partisans de la Loi. Les CE ne citent pas ces déclarations. Voici ce qu'a dit M. Archer:

Monsieur le Président, je note que le Représentant de la Californie dit que, si nous n'imposons pas une deuxième fois tous les revenus étrangers, nous accordons une subvention aux entreprises. Nous sommes l'un des rares pays développés qui pratiquent la double imposition des revenus étrangers. L'élimination, ne serait-ce que partielle, de la double imposition de ces revenus, pour pouvoir rivaliser, au moins partiellement, avec nos concurrents étrangers, constituerait, selon lui, une subvention. Je ne pense pas que le peuple américain partagerait cette opinion.¹

Cette déclaration est un nouvel élément prouvant que l'intention du Congrès était que la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition.

6. Quant à M. Crane, il a dit ce qui suit: "Le projet de loi H.R. 4986 fait du système fiscal américain un système de type territorial, qui ressemble plus à celui qui régit les activités internationales de nombreuses entreprises européennes."² Cette déclaration fournit une preuve supplémentaire du fait que le Congrès voulait introduire des éléments territoriaux dans le système fiscal américain, au moyen de la Loi.

7. Dans un même esprit, les assertions des CE, selon lesquelles les membres de l'Exécutif américain se gardaient de conjecturer sur les motivations du Congrès lorsqu'il a voté la Loi, sont également injustifiées. Il est clair que cela tient non pas au fait que ces responsables n'avaient pas d'informations concernant la rédaction de la Loi, mais plutôt au fait que de telles informations ne sont pas pertinentes pour discerner l'intention du Congrès. Ce qui est pertinent, c'est l'histoire législative créée par le Congrès lui-même.

8. La Cour suprême a estimé que des observations faites *a posteriori* par des personnes associées à la rédaction d'une loi ont peu de poids lorsqu'il s'agit de déterminer le sens du texte. *Bread Political Action Committee v. FEC*, 455 US 577, 582 (1982) (copie jointe en tant que pièce n° 22 des États-Unis). Selon la Cour, de telles déclarations n'ont aucune force probante parce qu'elles expriment seulement "l'opinion personnelle du rédacteur" et "elles sont formulées après l'adoption de la loi". *Id.* Cela est vrai même si elles émanent d'un membre du Congrès. *Quern v. Mandley*, 436 US 725, 736 (1978) (copie jointe en tant que pièce n° 23 des États-Unis).

9. Ainsi, des conjectures *a posteriori* sur l'intention du Congrès, du genre de celles que recherchaient les CE, ne sont rien de plus que de simples conjectures dépourvues de pertinence juridique.

¹ Pièce n° 19 des CE, page H11892.

² *Id.*, page H11891.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 7

Les États-Unis font valoir que, en adoptant la Loi, ils ont modifié la règle générale régissant leur compétence fiscale³ et que, partant, en ce qui concerne les "revenus extraterritoriaux", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut.⁴ Le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts dispose, dans sa partie pertinente, que:

"[l]'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne, pour toute transaction, le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne une réduction du revenu imposable du contribuable provenant de cette transaction ...". (non souligné dans l'original)

Comment l'argument des États-Unis peut-il être concilié ou mis en concordance avec les mots soulignés dans cette citation?

10. Les déclarations ci-dessus ne sont pas contradictoires. La réduction du revenu imposable mentionnée dans la loi est l'étape intermédiaire dans la formule de calcul du montant des revenus exclus. Cette étape intermédiaire ne signifie pas que les revenus exclus seraient sans cela assujettis à l'impôt aux États-Unis.

11. Un principe fondamental du droit fiscal américain est qu'un contribuable peut déduire les frais liés à l'obtention d'un revenu imposable. Ce principe a pour corollaire qu'il ne peut pas déduire les frais liés à l'obtention d'un revenu exclu de la base d'imposition. S'il était autorisé à le faire, il paierait moins d'impôts qu'il ne doit.

12. L'exclusion des revenus extraterritoriaux est une exclusion du revenu brut, et non une réduction du revenu imposable. Dans le système fiscal américain, le revenu brut est le revenu du contribuable avant toute déduction. Comme les revenus extraterritoriaux sont exclus de la base d'imposition, la Loi ne permet aucune déduction au titre de ces revenus. Cela pose un problème de calcul: comment retrancher les déductions refusées si le montant exclu est basé sur le revenu brut, qui est calculé avant déduction? Pour résoudre ce problème, on calcule d'abord le revenu imposable, sans tenir compte des déductions au titre des revenus extraterritoriaux exclus, puis on majore le résultat pour obtenir le montant exclu du revenu brut en incluant dans le revenu imposable les frais déductibles. L'historique de la Loi résume les choses de la façon suivante: "pour calculer le montant exclu du revenu brut, il faut déterminer le revenu imposable puis le majorer du montant des frais déductibles pour obtenir le montant correct du revenu brut".⁵ Dans l'historique de la Loi, ce calcul est illustré par un exemple chiffré détaillé.⁶

13. Ainsi, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est une exclusion du revenu brut et l'étape consistant à convertir le montant de l'exclusion en une réduction du revenu imposable n'est qu'un moyen de déterminer le montant exclu du revenu brut.

14. Plus généralement, toute exclusion a pour effet pratique, au bout du compte, de réduire les impôts par rapport à ce qui aurait été dû sans l'exclusion. Les systèmes d'exemption posent le même problème. Reconnaître ce fait n'a rien à voir avec la question de savoir si l'exclusion fait partie de la règle générale d'un pays en matière d'imposition.

³ Première communication des États-Unis, paragraphe 72.

⁴ Première communication des États-Unis, paragraphe 77.

⁵ *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 12.

⁶ *Id.*, pages 11 à 14.

15. À cet égard, dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé si la question n° 33 a un rapport avec la question n° 7. Les États-Unis ne pensent pas que l'étude du Trésor sur la sous-partie F a un rapport avec la formule de calcul des revenus extraterritoriaux exclus.

Question n° 8

Les Communautés européennes disent que, pour que les revenus extraterritoriaux soient exclus du champ de l'impôt, il faut que "des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ou de la main-d'œuvre directe) (C) et les bénéfiques (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis)".⁷ Cette présentation de la Loi est-elle correcte? Si elle ne l'est pas, les États-Unis pourraient-ils en donner la description qu'ils jugent correcte?

16. Cette présentation de la Loi n'est pas correcte. Il n'est pas nécessaire d'utiliser des articles américains dans cette situation car on pourrait employer de la main-d'œuvre américaine pour respecter la limite de 50 pour cent sans utiliser davantage d'articles américains. Supposons, par exemple, que les éléments (C) et (D) représentent 49 pour cent de la valeur loyale et marchande, les 51 pour cent restants étant représentés par les articles et la main-d'œuvre. Aux termes de la Loi, sur ces 51 pour cent, 50 pour cent pourraient être imputés à de la main-d'œuvre et à des articles étrangers, et 1 pour cent à de la main-d'œuvre américaine.

17. Mais, plus généralement, les CE ont restreint à tort la portée de la question pertinente. La question est plutôt de savoir si la Loi renferme une prescription positive obligeant à utiliser des articles américains. Il n'y a aucune prescription de ce genre dans la Loi.

18. Cette description inexacte de la Loi montre que les CE en comprennent mal la structure et la conception. À cet égard, leur ventilation algébrique ne reflète pas la distinction établie par la Loi entre la main-d'œuvre étrangère et la main-d'œuvre américaine.

Question n° 9

Dans l'Annexe de leurs première et deuxième communications, les Communautés européennes citent des cas où le coût des "articles" utilisés pour obtenir un produit fini dépasse 50 pour cent de la valeur de ce produit, situation dans laquelle "il sera nécessaire, dans la pratique, d'utiliser des articles américains".⁸ Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation? Les situations de ce genre sont-elles exclues par la Loi?

19. Il est certes possible de formuler une hypothèse montrant que la règle des 50 pour cent pourrait ne pas être respectée dans certains cas. Les CE prétendent que leurs hypothèses sont fondées sur des données effectives, mais, faute de pouvoir accéder à ces données, les États-Unis ne sont pas en mesure de se prononcer sur leur exactitude ou sur la validité de la conclusion qu'en tirent les CE. Ils font observer qu'ils ont appris de source sûre que les pourcentages cités par les CE pour les moteurs d'avions et l'avionique sont trop élevés. De ce fait, les États-Unis sont amenés à supposer que les autres chiffres cités par les CE peuvent aussi être inexacts.

20. Dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé si, dans l'hypothèse où une entreprise ne peut respecter la règle des 50 pour cent qu'en utilisant des articles américains, le contribuable a automatiquement droit à l'exclusion. La réponse à cette question est "non", car le respect de la règle des 50 pour cent par l'utilisation d'articles américains ne garantirait pas au contribuable le droit de bénéficier de l'exclusion pour les revenus provenant de la vente du produit

⁷ Première communication des CE, paragraphe 112.

⁸ Première communication des CE, paragraphe 116.

fini. Le contribuable devrait encore satisfaire à toutes les autres prescriptions de la Loi, comme celles de l'article 942 b) concernant les processus économiques qui doivent se dérouler à l'étranger.

Question n° 10

Les Communautés européennes font valoir⁹ que "le terme "exportation" figurant à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC désigne la vente de:

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

Les États-Unis sont-ils d'accord avec cette définition du terme "exportation" aux fins de l'Accord SMC?

21. Les États-Unis ne sont pas d'accord avec cette définition. Ils pensent que les CE avaient donné la bonne définition la première fois en citant la définition du dictionnaire: "Envoyer (en particulier des biens) dans un autre pays."¹⁰ Ainsi, suivant le sens ordinaire du terme "exportation", l'endroit où un bien est finalement consommé n'est pas pertinent pour savoir s'il est exporté, et un produit peut être exporté maintes fois avant d'être finalement consommé. Les CE n'étaient pas leur affirmation selon laquelle il faudrait ignorer le sens ordinaire du terme "exportation".

Question n° 11

Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis, la Loi permet-elle à un contribuable d'exclure une partie du revenu brut provenant de la vente du produit – et de réduire ainsi son revenu imposable – si la transaction n'implique pas l'exportation de ce produit des États-Unis vers un autre pays?

22. Oui. Un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis. Cela pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un bateau de pêche est vendu à une personne américaine pour être utilisé en dehors des eaux territoriales des États-Unis. Le revenu provenant de la vente du bateau pourrait alors être exclu, bien que le bateau ne soit pas "consommé" à l'étranger. On pourrait dire aussi, dans certaines circonstances, qu'un article est utilisé hors des États-Unis, s'il est incorporé à un produit vendu pour être utilisé hors des États-Unis. Ainsi, un constructeur américain de moteurs d'avion pourrait percevoir des revenus extraterritoriaux en vendant un moteur à un avionneur américain pour équiper un avion destiné à être utilisé hors des États-Unis. Ces exemples découlent des termes de la Loi, mais le champ d'application de ces règles sera précisé par des règlements qui seront publiés ultérieurement.

23. Dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé s'il n'y a pas moyen de bénéficier de l'exclusion lorsque la destination finale d'un produit est les États-Unis, et si un produit doit franchir la frontière avant son utilisation finale?

⁹ Première communication des CE, paragraphe 91.

¹⁰ Première communication des CE, paragraphe 85.

24. En réponse au premier point, un contribuable peut gagner des revenus extraterritoriaux bénéficiant de l'exclusion en effectuant certaines transactions dans lesquelles la "destination finale" du bien est les États-Unis. L'historique de la Loi dit ce qui suit:

Un bien vendu à une personne non apparentée pour être incorporé dans un autre produit qui est obtenu, fabriqué ou assemblé hors des États-Unis ne sera pas considéré comme utilisé aux États-Unis (même si l'autre produit est finalement utilisé aux États-Unis), à condition que la valeur loyale et marchande des composants vendus, au moment de leur livraison à l'acheteur, représente moins de 20 pour cent de la valeur loyale et marchande du produit dans lequel ils sont incorporés (laquelle est déterminée une fois que la production, la fabrication ou l'assemblage de ce produit est achevé).¹¹

Ainsi, un fabricant américain de pneumatiques peut percevoir des revenus extraterritoriaux exclus en vendant des pneus à un constructeur d'automobiles américains non apparenté ayant une usine au Canada, même si les pneus sont montés sur des voitures destinées à être vendues sur le marché américain.

25. De plus, la prescription concernant l'utilisation à l'étranger exige seulement qu'un bien soit utilisé *essentiellement* à l'étranger. Par conséquent, une utilisation partielle aux États-Unis est autorisée. D'après l'historique de la Loi,

un bien est considéré comme utilisé essentiellement hors des États-Unis pendant une certaine période si, au cours de cette période, ce bien se trouve hors des États-Unis pendant plus de 50 pour cent du temps.¹²

26. En réponse au second point, la Loi n'exige pas en général le franchissement d'aucune frontière. Par exemple, un contribuable peut obtenir un revenu bénéficiant de l'exclusion pour des biens produits et consommés dans le même pays étranger.

Question n° 12

Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis par une entreprise américaine ou par une personne établie de façon stable aux États-Unis, et lorsque cette entreprise ou cette personne n'a pas d'établissement stable hors des États-Unis, y a-t-il des cas où les revenus extraterritoriaux provenant de la vente de ce bien peuvent être imposés par un autre pays?

27. Les États-Unis pensent qu'il y a des cas de ce genre, et la Loi a été conçue pour en tenir compte. Par exemple, les États-Unis imposent les revenus des étrangers qui n'ont pas d'établissement stable sur leur territoire.

28. Les États-Unis ne peuvent pas émettre un avis sur les lois fiscales de tous les pays. Ils citeront cependant l'exemple de quelques pays avec lesquels ils n'ont pas conclu de convention fiscale et qui peuvent imposer les revenus en fonction de la source, conformément à leur législation interne en l'absence d'établissement stable:

¹¹ *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 19.

¹² *Id.*, page 20.

- Au Brésil, la Loi ne définit pas clairement la notion d'"établissement stable". En fait, il n'y a pas de règle prévoyant un traitement fiscal particulier pour les établissements stables.¹³
- Le Chili impose tous les revenus de source chilienne, même s'ils sont perçus par des non-résidents n'ayant pas d'établissement ou de représentation dans le pays. La loi chilienne ne reprend pas la notion d'établissement stable. L'impôt est prélevé même sur les revenus provenant de transactions occasionnelles.¹⁴
- La Malaisie impose les revenus des non-résidents perçus dans le pays ou en provenant. La notion d'établissement stable n'existe pas dans la législation fiscale.¹⁵
- Le Panama impose tous les revenus de source panaméenne, même ceux des non-résidents n'ayant pas d'établissement ou de représentation dans le pays. Les revenus des non-résidents sont imposés à la source. La détermination de la source des revenus ne dépend ni de la nationalité, du domicile ou du lieu de résidence du contribuable ni du lieu où le contrat a été conclu. La loi panaméenne ne reconnaît pas la notion d'"établissement stable".¹⁶
- Taiwan impose tous les revenus de source taiwanaise, qu'ils soient perçus par des résidents ou des non-résidents. La notion d'"établissement stable" ne figure pas dans la loi taiwanaise. Les revenus perçus à Taiwan par un étranger ou une entreprise étrangère "à but lucratif" qui n'a pas de "lieu d'activité fixe" ou de "représentant" sont assujettis à un impôt à la source libératoire.¹⁷
- En Arabie saoudite, tous les revenus de source saoudienne sont assujettis à l'impôt, même ceux d'une entité étrangère qui n'a pas de présence locale et qui ne peut donc être contrainte de déposer une déclaration de revenu. Dans ce cas, celui qui verse le revenu est tenu d'acquitter l'impôt, qui devient ainsi, pour l'essentiel, un impôt à la source. La notion d'établissement stable n'existe pas dans la loi saoudienne.¹⁸

Les États-Unis soulignent que ce ne sont que quelques exemples de pays qui n'utilisent pas la notion d'établissement stable dans leur législation fiscale.

29. La notion d'"établissement stable" n'est donc pas un critère universel, comme le suggèrent les CE. Dans les systèmes fiscaux territoriaux, le champ de l'exemption n'est pas défini en fonction du montant des revenus imputables à un établissement stable à l'étranger. Les revenus perçus hors du territoire national sont tout simplement exclus.

¹³ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Brésil, 21-23 (LA, Suppl. n° 121, septembre 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 24 des États-Unis).

¹⁴ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Chili, 23, 26 (LA, Suppl. n° 117, septembre 1999) (copie jointe en tant que pièce n° 25 des États-Unis).

¹⁵ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Malaisie 33-34, 38, 43 (AP, Suppl. n° 189, mai 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 26 des États-Unis).

¹⁶ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Panama 4, 13, 14-16 (LA, Suppl. n° 113, mars 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 27 des États-Unis).

¹⁷ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Taiwan 17, 19 (AP, Suppl. n° 111, novembre 1993) (copie jointe en tant que pièce n° 28 des États-Unis).

¹⁸ Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in the Middle East*, Arabie saoudite 43-46 (ME, Suppl. n° 90, août 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 29 des États-Unis).

30. L'approche des CE doit aussi être rejetée pour d'autres raisons indépendantes. Premièrement, les États-Unis rappellent qu'ils ont conclu des conventions fiscales avec seulement 63 pays, de sorte que les entreprises américaines doivent faire face à la législation fiscale de tous les autres pays sans le bénéfice d'une disposition relative aux établissements stables.

31. Deuxièmement, l'argument des CE manque de cohérence interne. Si la notion d'établissement stable était un critère admis au plan international, comme le prétendent les CE, l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE, qui est censé primer sur la législation interne des signataires d'une convention fiscale, n'aurait pas de raison d'être.

32. Troisièmement, l'argument des CE n'a aucun fondement textuel. Même à supposer que la notion d'établissement stable soit un critère admis au plan international, ce qui n'est pas le cas, cette expression n'apparaît nulle part dans la note de bas de page 59, et rien dans cette note n'indique qu'une mesure ne peut être considérée comme une mesure visant à éviter la double imposition que si elle subordonne cela à l'existence d'un établissement stable.

33. Quatrièmement, il ne serait pas judicieux d'admettre l'argument des CE étant donné l'évolution des critères indiquant dans quels cas il peut y avoir une double imposition. Les progrès récents du commerce électronique en sont un exemple. Dans le cas des transactions électroniques transfrontières, la définition de l'établissement stable fait l'objet d'un débat continu. Les pays ont des avis différents sur le degré d'activité constituant un établissement stable, ce qui crée un risque de double imposition même en l'absence d'établissement stable.

34. Par conséquent, l'approche suggérée par les CE n'est ni judicieuse ni justifiée.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e) mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

35. Les États-Unis ont expliqué leur position sur le rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a) aux paragraphes 157 à 161 de leur première communication, en soulignant que le point e) identifie un type particulier de subvention à l'exportation prohibée – c'est-à-dire un type particulier de subvention subordonnée aux résultats à l'exportation.

36. Les États-Unis ont fait ces observations en réponse à l'argument des CE selon lequel le point e) élargit la portée de l'article 3.1 a) et prohibe des subventions à l'exportation qui ne relèvent pas de cet article. Les États-Unis ont rappelé que, comme il fait partie de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, le point e) donne un exemple de subvention à l'exportation prohibée. Ils ont fait valoir, et ils pensent toujours, que le point e) aide à clarifier et appliquer l'article 3.1 a), mais ne prohibe aucune mesure qui n'est pas prohibée par l'article 3.1 a). Les États-Unis font observer que, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial semble avoir exprimé une opinion analogue.¹⁹

¹⁹ *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport du Groupe spécial modifié, pour d'autres motifs, par l'Organe d'appel et adopté le 19 juin 2000, paragraphe 10.196 ("En fait, l'emploi des termes "y compris" et "énumérées à titre d'exemple" montre clairement que, si toutes les pratiques indiquées dans la Liste exemplative sont des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, il peut y en avoir d'autres ne figurant pas dans la Liste qui sont aussi des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation."). Il n'a pas été fait appel de ce point particulier du rapport du groupe spécial.

37. Le principal problème semble être que les CE voudraient que le Groupe spécial constate qu'il suffit qu'une mesure soit applicable aux exportations pour qu'elle soit contraire à l'Accord SMC. Les États-Unis soutiennent qu'il ne peut pas en être ainsi. Une exonération, une remise ou un report d'impôts "accordés spécifiquement au titre des exportations" suppose un lien beaucoup plus étroit avec les exportations qu'une simple possibilité d'être appliqué. Le Groupe spécial n'a même pas besoin d'examiner le rapport entre le point e) et l'article 3.1 a), si telle est la thèse des CE. Même si un lien aussi ténu pouvait être équivalent au fait d'être "accordés spécifiquement au titre des exportations", les États-Unis estiment que le lien avec les exportations doit encore constituer une subordination. Si ce n'est pas le cas, on ne peut pas démontrer qu'il y a violation de l'article 3.1 a).

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".²⁰ Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

- i) le bien destiné à la vente qui procure un revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays);**
- ii) la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande.**

38. En ce qui concerne la condition i), tous les pays où l'impôt sur les revenus étrangers des entreprises nationales est inférieur à l'impôt sur leurs revenus de source nationale accordent à ces entreprises une incitation fiscale à l'exportation. En effet, une entreprise nationale qui exporte et qui peut imputer à ses activités extraterritoriales une partie des revenus qu'elle gagne à l'exportation peut bénéficier, par le jeu des éléments territoriaux de certains systèmes fiscaux européens, d'un taux d'imposition plus faible dans le pays étranger. Les exportateurs européens sont bien conscients de cet avantage et ils planifient leurs activités en conséquence.

39. Les conditions à remplir pour bénéficier de cette incitation fiscale dans les pays européens en question sont analogues, mais pas identiques, à celles qu'impose la Loi. Une entreprise nationale qui fabrique des produits dans son pays ne peut obtenir des revenus exemptés qu'en exportant (condition analogue, mais pas identique, à l'obligation de vendre à l'étranger prévue par la Loi). En pratique, il ne fait aucun doute que les exportateurs sont les principaux bénéficiaires de l'exemption dans les pays européens qui utilisent cette méthode.

40. En ce qui concerne la condition ii), qui est un élément de la Loi qui s'applique rarement, les États-Unis n'ont pas connaissance de l'existence d'une disposition analogue dans un pays européen. Cette disposition est probablement unique.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres accords de l'OMC?

²⁰ Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

41. Ces termes ou certains d'entre eux apparaissent à deux endroits dans les accords visés. Au paragraphe 1 a) de l'Annexe de l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce, le mot "source" est employé par référence aux prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale. Plus précisément, il est question des mesures qui prescrivent "qu'une entreprise achète ou utilise des produits d'origine nationale ou provenant de toute source nationale ...". (non souligné dans l'original) L'emploi du mot "source" dans ce contexte semble évoquer une situation dans laquelle un Membre fait dépendre une possibilité d'investissement non pas de l'obligation de fabriquer des biens sur son territoire, mais plutôt de l'obligation d'acheter des biens à une entreprise ou à une personne nationale (indépendamment du lieu où ils sont fabriqués).

42. Cet emploi du mot "source" correspond bien à la position des États-Unis concernant la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les États-Unis ont indiqué que l'un des éléments qui peut faire qu'un revenu est "de source étrangère" est que l'acheteur du bien ou la source du paiement sont étrangers. L'emploi du mot "source" dans l'Accord sur les MIC correspond à cette interprétation de ce terme figurant dans la note de bas de page 59.

43. On trouve une autre référence à l'article XIV de l'Accord général sur le commerce des services, qui dispose ce qui suit:

Aucune disposition du présent accord ne sera interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures:

...

- d) incompatibles avec l'article XVII [traitement national], à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif⁶ d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres.²¹

44. La note de bas de page 6 relative à l'article XIV d) dit ce qui suit dans sa partie pertinente:

Les mesures qui visent à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs comprennent les mesures prises par un Membre en vertu de son régime fiscal qui:

- i) s'appliquent aux fournisseurs de services non résidents en reconnaissance du fait que l'obligation fiscale des non-résidents est déterminée pour ce qui concerne les éléments imposables ayant leur source ou situés sur le territoire du Membre; ou

...

- iv) s'appliquent aux consommateurs de services fournis sur le territoire ou en provenance d'un territoire d'un autre Membre afin d'assurer l'imposition ou le recouvrement des impôts frappant ces consommateurs provenant de sources qui se trouvent sur le territoire du Membre; ou

²¹ Les "impôts directs" sont définis à l'article XXVIII de l'AGCS comme englobant "tous les impôts sur le revenu total, sur le capital total ou sur des éléments du revenu ou du capital, y compris les impôts sur les plus-values réalisées sur la cession de biens, les impôts sur les mutations par décès, les successions et les donations, et les impôts sur les montants totaux des salaires ou traitements versés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values en capital". Cette définition diffère légèrement de la définition des "impôts directs" donnée dans la note de bas de page 58 de l'Accord SMC, mais n'est pas incompatible avec elle.

...

- vi) déterminent, attribuent ou répartissent les revenus, les bénéfices, les gains, les pertes, les déductions ou les avoirs des personnes aux succursales résidentes, ou entre personnes liées ou succursales de la même personne, afin de préserver la base d'imposition du Membre.

Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe d) de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité, ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure. (non souligné dans l'original)

45. Le paragraphe d) et la note explicative qui s'y rapporte ont pour objet de préciser que, en ce qui concerne l'imposition de revenus provenant de la fourniture de services, les Membres ont le droit de déroger à la règle normale du traitement national pour "assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs". En d'autres termes, les Membres sont autorisés à prendre des mesures particulières pour empêcher l'évasion fiscale qui pourrait résulter sans cela de l'implantation à l'étranger des fournisseurs de services ou de la fourniture de services à l'étranger. Aux fins du présent différend, un point essentiel de la note de bas de page 6 est le fait que la dernière phrase stipule que les termes relatifs à la fiscalité figurant dans le texte pertinent n'ont pas une signification universellement admise. Cette phrase indique donc que les négociateurs de l'AGCS voulaient assurer une certaine souplesse pour permettre de prendre en compte les différents cas dans lesquels un revenu peut être considéré comme "ayant sa source" sur le territoire d'un Membre.

46. Un autre point également important est que les rédacteurs ont compris que les impôts peuvent être prélevés aux sources de multiples façons. Ils ont reconnu que les Membres de l'OMC appliquent des règles différentes pour déterminer la source des revenus et ont fixé des limites de compétence différentes. Ainsi, ce qu'un pays peut considérer comme un revenu imposable peut être considéré par un autre comme un revenu ne relevant pas de son régime fiscal. Les termes de l'AGCS indiquent au moins que le "critère des processus économiques qui se déroulent à l'étranger" utilisé par les CE est trop étroit. Par exemple, il est dit clairement à l'alinéa iv) de la note que les Membres peuvent imposer les revenus des fournisseurs de services étrangers en imposant les consommateurs nationaux lorsque les services en question sont "fournis sur le territoire ou en provenance du territoire d'un autre Membre". Le fait que ces services peuvent avoir leur source dans le pays du consommateur signifie que le "critère des processus économiques qui se déroulent à l'étranger" est trop rigide pour saisir la complexité du commerce international moderne et de la fiscalité.

47. Autrement dit, les rédacteurs de l'AGCS, comme ceux de l'Accord SMC, voulaient que l'on donne au mot "source" son sens ordinaire. Ce terme peut avoir différentes significations selon le contexte dans lequel il est employé. Il n'était pas dans l'intention des rédacteurs de lui donner un seul sens applicable dans tous les cas.²² Il n'était pas non plus dans leur intention de reprendre une définition extérieure de ce terme, y compris le "sens particulier" qui serait donné, d'après les CE, à l'expression "revenus de source étrangère" dans la Convention de l'OCDE. Les États-Unis ont fait observer précédemment que la Convention de l'OCDE ne renferme aucune définition des revenus de source étrangère et reconnaît que les revenus qui ne sont pas imputables à des processus économiques

²² Comme la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parle de ne pas limiter la possibilité, pour un Membre de l'OMC, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition, les États-Unis pensent que, dans le contexte de cette note, l'expression "revenus de source étrangère" devrait être interprétée de façon large. Une interprétation large en l'espèce tiendrait compte de la possibilité réelle que les revenus extraterritoriaux exclus soient imposés à l'étranger. Comme cela a déjà été dit, les États-Unis considèrent que les revenus extraterritoriaux présentent de nombreuses caractéristiques qui en font des revenus "étrangers" et que, partant, ils peuvent être imposés à l'étranger. Si le Groupe spécial devait adopter l'interprétation étroite de l'expression "revenus de source étrangère" donnée par les CE, sa décision aurait pour effet d'empêcher les Membres de remédier à la double imposition dans certains cas, eu égard au droit de l'OMC.

qui se déroulent à l'étranger – c'est-à-dire les revenus passifs provenant de "sources" étrangères – peuvent être exemptés d'impôt.²³

48. Enfin, les États-Unis notent que les articles XIV e) et XXII:3 de l'AGCS confirment la souplesse inscrite dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. L'article XIV e) prévoit une exception à l'article II (traitement NPF) lorsque "la différence de traitement découle d'un accord visant à éviter la double imposition ou de dispositions visant à éviter la double imposition figurant dans tout autre accord ou arrangement international par lequel le Membre est lié". L'article XXII:3 dispose quant à lui qu'un Membre ne peut pas invoquer l'article XVII (traitement national) au titre des dispositions de l'AGCS relatives au règlement des différends "pour ce qui est d'une mesure d'un autre Membre qui relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter la double imposition". Ces dispositions ne prévoient une exception aux règles de l'AGCS en matière de non-discrimination que dans la mesure où les mesures prises pour éviter la double imposition sont prévues ou autorisées par un autre accord. La note de bas de page 59 ne renferme aucune limitation de ce genre. Il appartient à chaque Membre de l'OMC de déterminer s'il faut éviter la double imposition et comment procéder à cette fin.

49. Dans une question orale complémentaire posée à la réunion du Groupe spécial, celui-ci a demandé si les références aux "revenus de source étrangère" figurant dans le rapport de l'Organe d'appel établi dans l'affaire *FSC* présentent un intérêt pour la présente procédure.

50. Bien que l'Organe d'appel n'ait pas défini la notion de "revenus de source étrangère" dans le contexte de la note de bas de page 59, il l'a appliquée de façon large sans la lier à la législation fiscale d'un Membre particulier. Plus généralement, il a réaffirmé que les Membres ont le droit de ne pas imposer une catégorie particulière de revenus de source étrangère.²⁴ Cette réaffirmation corrobore la position des États-Unis, qui est que les revenus extraterritoriaux exclus sont une catégorie de "revenus de source étrangère" que les États-Unis ont décidé de ne pas imposer. En revanche, les CE semblent prétendre qu'un Membre ne peut pas s'abstenir d'imposer les revenus de source étrangère à moins qu'il s'abstienne d'imposer *tous* les revenus de source étrangère. Selon les CE, une exclusion qui ne serait pas totale constituerait une "exception" à une "règle générale" en matière d'imposition. L'opinion de l'Organe d'appel démontre que l'argument des CE est dénué de fondement.

51. De plus, l'approche des CE est pour le moins incohérente. Les CE semblent demander au Groupe spécial de dire que l'expression "revenus de source étrangère" a le sens qui lui est donné dans la législation interne des États-Unis. Cette approche prouve le bien-fondé de la position des

²³ Si les rédacteurs de l'Accord SMC avaient eu l'intention de reprendre la Convention de l'OCDE à la cinquième phrase de la note de bas de page 59, ils ne l'auraient pas fait aussi discrètement. Par contre, le point k) de l'Annexe 1 fait précisément référence à des sources extérieures. Il se réfère à "un engagement international en matière de crédit officiel à l'exportation auquel au moins 12 Membres originels du présent accord sont parties au 1^{er} janvier 1979 (ou à un engagement qui lui succède et qui a été adopté par ces Membres originels)". Les États-Unis ont connaissance d'un seul engagement correspondant à cette description; il s'agit de l'Arrangement de l'OCDE relatif à des lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public. Par conséquent, nul ne peut supposer que le fait que les rédacteurs de l'Accord SMC n'ont pas lié la cinquième phrase de la note de bas de page 59 à des documents extérieurs était "purement fortuit et dû à une inadvertance de la part de négociateurs harassés ou de rédacteurs inattentifs". *États-Unis – Restrictions à l'importation de vêtements de dessous de coton et de fibres synthétiques ou artificielles*, WT/DS24/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 février 1997, page 17.

À cet égard, à la réunion avec les parties, le Groupe spécial a demandé si la référence aux conventions fiscales bilatérales et à l'OCDE, à la quatrième phrase de la note de bas de page 59, permet de penser que les rédacteurs voulaient que des documents extérieurs s'appliquent aux fins de la cinquième phrase. De l'avis des États-Unis, la réponse est "non". L'absence de référence similaire à la cinquième phrase indique en fait le contraire, à savoir que les rédacteurs n'avaient pas l'intention de reprendre des critères ou des définitions provenant de sources extérieures.

²⁴ *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 99.

États-Unis puisque les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu de leurs règles régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts. Les États-Unis notent cependant que l'approche des CE manque de cohérence interne car les CE affirment simultanément que les revenus en question doivent être assujettis à l'impôt conformément à la loi des autres pays. À moins qu'elles ne soient prêtes à affirmer que tous les pays appliquent les règles internes des États-Unis servant à déterminer la source, elles doivent admettre que ces deux méthodes de détermination de la source donnent souvent des résultats différents. La différence entre les règles des États-Unis en la matière et celles des autres pays témoigne du fait essentiel qu'il n'y a pas de consensus international général sur la méthode optimale pour déterminer la source des revenus provenant de transactions transfrontières du genre de celles qui génèrent des revenus extraterritoriaux exclus. Malgré l'absence de consensus sur ce point, les CE demandent au Groupe spécial d'imposer une règle unique - sans aucune justification théorique pertinente - aux autorités fiscales de tous les Membres de l'OMC.

Question n° 16

Les Communautés européennes allèguent que²⁵:

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

(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu *avantage additionnel* et la prétendue *surcompensation* constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?

52. Les États-Unis ont expliqué, aux paragraphes 35 à 38 de leur deuxième communication, pourquoi les pays peuvent recourir, et recourent effectivement, à différentes méthodes pour éviter la double imposition. C'est une pratique courante et largement admise. En France, par exemple, une entreprise française peut choisir, avec l'aval du Ministère de l'économie et des finances, d'être imposée sur ses revenus mondiaux et peut obtenir ainsi une compensation de ses pertes mondiales. Par conséquent, dans le cas des subventions à l'exportation, les différentes méthodes possibles pour éviter la double imposition ne devraient pas entrer en ligne de compte, notamment si aucun avantage unique ou particulier n'est accordé exclusivement aux exportateurs. C'est précisément le cas de la Loi, qui ne s'applique pas uniquement aux exportateurs ou aux revenus perçus à l'exportation.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure donnée "incite" les producteurs nationaux à exporter.²⁶ Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré, ... [et] l'Accord SMC ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées".²⁷

²⁵ Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.

²⁶ Première communication des CE, paragraphe 165.

²⁷ Deuxième communication des CE, paragraphe 160.

(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne*? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport de l'Organe d'appel ou d'un groupe spécial dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?

(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*²⁸ est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.

53. L'analyse "textuelle" de l'article 3.1 b) faite par les CE est incomplète. Les CE notent que le dictionnaire (qui, pour une raison connue d'elles seules, est utile dans ce cas, mais pas dans le cas des autres dispositions de l'Accord SMC) définit le terme "over" comme signifiant "de préférence à". Mais, au lieu d'interpréter l'expression "de préférence à", les CE renoncent au dictionnaire et assimilent simplement "préférence" à "incitation" ou "stimulant". Or, d'après le même dictionnaire, *The New Shorter Oxford English Dictionary*, "de préférence à" signifie "plutôt que".

54. Ainsi, une analyse textuelle amènerait à la conclusion que l'argument des CE est sans fondement. Les mots clés de l'article 3.1 b) sont "subordonnées" et "utilisation". "Subordonnées à l'utilisation de produits nationaux" n'est pas du tout synonyme d'"incitation à utiliser des produits nationaux".

55. En ce qui concerne la deuxième partie de la question, un morceau de la phrase citée a été omis, à savoir "ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux". De l'avis des États-Unis, "un léger parti pris" ne constitue pas une subordination. Une mesure – du moins une mesure contestée *de jure* – est subordonnée ou ne l'est pas. Les États-Unis ne disent pas qu'une subordination *de minimis* est permise par l'article 3.1 b); ils disent plutôt qu'un "léger parti pris" ou une incitation n'équivalent pas à une subordination. C'est pourquoi ils ne voient pas le rapport entre la notion de *de minimis* et la détermination d'une subordination.

56. En ce qui concerne l'affaire *Canada – Automobiles*, les États-Unis considèrent que le rapport de l'Organe d'appel est extrêmement pertinent. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a dit que l'on ne peut pas considérer automatiquement que des prescriptions fondées sur la valeur engendrent une subordination au sens de l'article 3.1 b). Il faut plutôt examiner leurs modalités d'application aux différents fabricants. De l'avis des États-Unis, les CE n'ont pas démontré que la règle des 50 pour cent oblige effectivement un fabricant, qu'il soit établi aux États-Unis ou à l'étranger, à utiliser des articles américains.

57. À cet égard, l'argument des CE concernant l'article 3.1 b) est le même que celui qui a été rejeté dans l'affaire *Canada – Automobiles*, à savoir qu'une mesure qui a pour effet de favoriser ou de "privilégier l'utilisation de produits nationaux par rapport aux produits importés" satisfait au critère énoncé à l'article 3.1 b).²⁹ Ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel n'ont accepté cette interprétation. Bien que l'Organe d'appel ne l'ait pas expressément rejetée, il ressort clairement de son rapport qu'il l'a rejetée implicitement. L'analyse qu'il fait aux paragraphes 126 à 131 montre qu'une "légère tendance

²⁸ WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

²⁹ Cet argument est développé au paragraphe 10.214 du rapport du Groupe spécial et au paragraphe 119 du rapport de l'Organe d'appel.

à favoriser" ne suffit pas pour établir qu'il y a une subordination aux fins de l'article 3.1 b). Il faut plutôt examiner comment les prescriptions fondées sur la valeur s'appliquent aux différents fabricants.

Question n° 18

À propos de l'article III:4 du GATT, les CE ont cité³⁰, entre autres, le rapport sur les mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles.³¹ Nous notons que deux autres documents du GATT – L/695 (1957) et L/740 (1957) – abordent les mêmes questions. Ces documents sont-ils pertinents pour examiner la question de savoir d'abord si l'article III:4 du GATT vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'"entreprise"? Veuillez indiquer si, et en quoi, ces rapports sont pertinents en l'espèce.

58. Il semble possible, à première vue, de distinguer ces affaires du présent différend. En effet, elles portaient essentiellement sur des programmes qui s'appliquaient directement à des produits. Les gouvernements accordaient des prêts bonifiés ou des dons qui ne pouvaient servir qu'à l'achat de produits nationaux. Comme les produits importés similaires ne pouvaient pas faire l'objet d'un financement analogue, ces programmes étaient contraires aux dispositions de l'article III:4 du GATT relatives au traitement national. En revanche, dans la présente affaire, il est question non pas d'une mesure affectant directement des produits, mais d'impôts sur le revenu. Il y aurait une plus grande analogie avec les affaires relatives au financement des machines agricoles si un pays imposait un droit d'accise différent sur les produits importés et sur les produits nationaux; il conviendrait dans ce cas d'invoquer l'article III:2, plutôt que l'article III:4.

59. L'historique du GATT confirme d'ailleurs qu'il n'a jamais été prévu que l'article III:4 s'appliquerait aux impôts sur le revenu. Les rapports de la Conférence de La Havane, à laquelle a été rédigé l'article 18 de la Charte de La Havane³² (prédécesseur direct de l'article III du GATT, dont le texte est essentiellement identique), précisent que "l'article 18 ne s'applique ni aux impôts sur le revenu ni aux droits à l'importation et ne concerne que les taxes intérieures perçues sur les marchandises".³³ Il est remarquable que, en plus de 50 ans de jurisprudence du GATT et de l'OMC, peu de différends aient porté sur une violation alléguée de l'article III:4 par des mesures en matière d'imposition des revenus³⁴, et aucune décision sur ce point n'ait été rendue par un groupe spécial. Un groupe spécial de l'OMC, expliquant en termes généraux la portée de l'article III, a noté au passage que "les subventions accordées en ce qui concerne les taxes directes ne sont généralement pas couvertes par l'article III:2 mais peuvent être contraires à l'article III:4 dans la mesure où elles sont liées à d'autres conditions qui favorisent l'utilisation, l'achat, etc. de produits d'origine nationale".³⁵ Cette déclaration est simplement une opinion incidente car aucune des mesures entrant dans le cadre du mandat de ce groupe spécial ne concernait l'impôt sur le revenu.

³⁰ Première communication des CE, paragraphe 98.

³¹ Document du GATT L/833 (1958), adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/64.

³² Acte final de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et l'emploi, 24 mars 1948.

³³ Commission intérimaire de l'Organisation internationale du commerce, *Rapport des Commissions et des principales Sous-Commissions*, rapport de la Sous-Commission A de la Troisième Commission (articles 16, 17, 18 et 19), E/CONF./2/C.3/59, paragraphe 44, page 16, Genève, 1948.

³⁴ *L'Index analytique, Guide des règles et pratiques du GATT*, volume 1, Genève, 1995, cite une plainte déposée par l'Autriche en 1952, concernant l'octroi par l'Italie d'un remboursement de l'impôt sur le revenu aux entreprises qui utilisaient des tôles navales de fabrication nationale (L/875); un groupe de travail établi en 1971 pour examiner la surtaxe temporaire à l'importation appliquée par les États-Unis a procédé à un échange de vues sur le crédit d'impôt pour le développement de l'emploi, qui était déductible de l'impôt sur le revenu américain et qui n'était accordé que pour les équipements fabriqués aux États-Unis (L/3575); enfin, en 1987, la CEE a déposé une plainte concernant l'octroi temporaire d'un avoir fiscal et d'un amortissement pour les aéronefs destinés au transport de passagers assemblés dans certains États des États-Unis (L/6153).

³⁵ *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.38.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 19

Les États-Unis semblent dire que, lorsqu'une entreprise fabrique des biens aux États-Unis et vend ces biens à l'étranger, les revenus ainsi générés peuvent être en partie de source nationale et en partie de source étrangère. Si tel est le cas, n'est-il pas également vrai que, lorsqu'une entreprise fabrique des biens à l'étranger et vend ces biens aux États-Unis, les revenus ainsi générés peuvent être en partie de source nationale et en partie de source étrangère? Dans l'affirmative, et vu que vous affirmez que la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère, veuillez expliquer pourquoi l'exclusion des revenus "extraterritoriaux" prévue par la Loi est limitée aux cas où des biens sont vendus ou loués pour être utilisés hors des États-Unis.

60. Selon les circonstances, une partie des revenus serait de source américaine et l'autre partie de source étrangère. Toutefois, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est limitée aux revenus de source étrangère provenant de la vente ou de la location de biens destinés à être utilisés hors des États-Unis, parce que les États-Unis ont décidé de ne pas céder leur compétence fiscale première sur les revenus de source américaine. Si une personne étrangère perçoit des revenus de source américaine en vendant des biens sur le marché américain, les États-Unis conservent la compétence fiscale première sur ces revenus, et il appartient au pays étranger d'assurer une protection contre la double imposition. À cet égard, le traitement prévu par la Loi équivaut à la méthode de l'exemption. De même que les États-Unis cèdent en général le droit d'imposer les revenus extraterritoriaux exclus, un pays qui applique la méthode de l'exemption cède en général le droit d'imposer les revenus de source américaine perçus par une personne étrangère qui vend des biens sur le marché américain.

61. Mais plus généralement, la note de bas de page 59 ne renferme aucune prescription exigeant qu'une mesure de protection contre la double imposition règle le problème complètement ou précisément. Il est dit dans la note que le point e) "n'a pas pour objet de limiter" la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition. En fait, il est très improbable qu'un mécanisme de protection contre la double imposition l'élimine complètement sans donner lieu à une double non-imposition. Un résultat aussi précis est sans doute impossible vu la grande diversité des systèmes fiscaux nationaux et les multiples façons dont le commerce international peut être structuré. La difficulté persistante de concilier les différents systèmes est l'une des raisons pour lesquelles l'OCDE n'a donné que des directives générales pour la protection contre la double imposition. C'est aussi pour cette raison que les États-Unis estiment que le Groupe spécial ne devrait pas tenter d'imposer une interprétation unique de l'expression revenus "de source étrangère" figurant dans la note de bas de page 59. L'interprétation de la note suggérée par les CE amènerait en fait à dicter aux pays la façon dont ils doivent structurer leur système fiscal pour ce qui est des activités internationales. On peut dire sans risque d'erreur que le but des rédacteurs de la note était diamétralement opposé puisqu'il était de laisser aux Membres la possibilité de déterminer la meilleure méthode pour éviter la double imposition des revenus.

Question n° 20

Supposons que la loi américaine dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus générés par des activités d'exportation". Des recettes "normalement exigibles" seraient-elles abandonnées de sorte qu'il y aurait une contribution financière au sens de l'article premier? Quelle distinction feriez-vous, le cas échéant, entre cette situation et l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du revenu brut prévue par la Loi?

62. Le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) ii) indique que, dans ce cas, il n'y aurait pas de contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) car les recettes fiscales provenant des activités d'exportation ne seraient pas "normalement exigibles" en vertu de la loi du Membre, qui est le point

de référence normatif pour une analyse au titre de l'article premier. Cela permettrait sans doute aux pays d'exclure du champ de l'impôt des catégories de revenu limitées s'ils sont disposés à modifier ainsi la règle générale régissant leur compétence fiscale, mais c'est l'interprétation que le sens ordinaire des termes suggère directement.

63. Si le Groupe spécial juge nécessaire de s'écarter du sens ordinaire de l'article premier et de l'interpréter plus largement, la seule interprétation plus large qui serait défendable, à notre avis, serait qu'un État souverain peut définir le revenu brut comme il l'entend (ou une notion comparable s'il s'agit d'un pays autre que les États-Unis), sauf que, si la règle générale établit une exclusion expressément spécifique au sens de l'article 2, cette exclusion constituerait une contribution financière au sens de l'article 1.1 a). Selon cette interprétation, une exclusion qui ne s'applique qu'à un ensemble spécifique d'entreprises, selon la définition de l'article 2, constituerait une contribution financière, et donc une subvention, au sens de l'article premier.

64. Une interprétation plus large ne serait pas défendable car, si l'exclusion n'était pas expressément spécifique, les groupes spéciaux devraient déterminer quelles exclusions générales, dont bénéficie un groupe spécifique, feraient de l'exclusion une contribution financière. Cela serait impossible car, en tout état de cause, l'éventail des utilisateurs d'un groupe spécifique et des utilisateurs d'un groupe non spécifique pourrait être extrêmement large. Par exemple, des limites territoriales constitueraient-elles une contribution financière s'il était démontré que 30 pour cent, 70 pour cent ou 95 pour cent des bénéficiaires sont des exportateurs? En pareil cas, il n'y aurait aucun critère permettant de trancher rationnellement.

65. Notre réponse est donc la suivante: a) le sens ordinaire du texte indique que la réponse à la question n° 20 du Groupe spécial est "non"; b) si le sens ordinaire est jugé inacceptable, une interprétation plus large du texte pourrait amener à constater qu'une exclusion incluse dans une règle générale constitue une contribution financière si l'exception ne s'applique expressément qu'à un groupe spécifique; et c) une règle élargie ne serait pas fondée sur des principes et ne serait pas applicable.

66. Si le Groupe spécial devait appliquer en l'espèce notre principe élargi, nous ne pensons pas que l'exclusion prévue par la Loi serait spécifique au sens de l'article 2.3 car, pour les raisons susmentionnées, elle n'est ni subordonnée aux exportations ni subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. De même, il n'a pas été allégué ni démontré que l'exclusion est spécifique au sens de l'article 2.1 ou 2.2 et nous ne pensons pas que cela puisse être démontré de façon crédible.

Question n° 21

À supposer que les exemptions "limitées" pour les revenus de source étrangère qui sont décrites au paragraphe 96 de la première communication des États-Unis soient des "subventions" au sens de l'article premier de l'Accord SMC, ces subventions seraient-elles spécifiques au sens de l'article 2?

67. Les États-Unis ont deux réponses, basées l'une sur leur propre approche et l'autre sur l'approche des CE.

68. Les exemptions limitées résultant des limites territoriales fixées dans le cadre des systèmes fiscaux européens sont analogues, en termes de spécificité, à la nouvelle législation américaine. À notre avis, ni les exemptions prévues dans les systèmes européens ni l'exclusion prévue par la Loi américaine ne sont spécifiques, et ce pour les raisons suivantes.

69. Supposons, aux fins de la discussion, que la plupart des contribuables américains qui bénéficieraient de l'exclusion sont des exportateurs, comme l'affirment les CE, et que la plupart des

contribuables européens qui bénéficient des exemptions limitées créées par les limites territoriales sont aussi des exportateurs, comme le pensent les États-Unis. Cela signifierait, en fait, que la plupart des bénéficiaires des exemptions et de l'exclusion seraient des exportateurs qui tireraient avantage de l'exemption ou de l'exclusion en exportant.

70. Le point de droit serait alors de savoir si, dans ces situations hypothétiques, l'exemption et l'exclusion sont spécifiques au sens de l'article 2. Dans chaque cas, un sous-groupe important dans l'ensemble des bénéficiaires serait des exportateurs qui obtiendraient un avantage en exportant. Est-ce que, en droit, l'exemption ou l'exclusion serait entièrement spécifique parce qu'un sous-groupe important de bénéficiaires de l'une et de l'autre est composé d'exportateurs?

71. La réponse à cette question devient plus claire quand l'on se souvient que les exportateurs sont un groupe "spécifique". Les dispositions de la partie II de l'Accord SMC ne s'appliquent que dans le cas de programmes qui sont des "subventions" au sens de l'article premier et qui sont "spécifiques" au sens de l'article 2. L'article 1.2 dispose expressément qu'une mesure qui ne satisfait pas à ces deux critères n'est pas assujettie aux dispositions de l'article 3. La définition de "spécifique" donnée à l'article 2 s'applique aux exportateurs car l'article 2.3 prévoit expressément que les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation seront "réputées être spécifiques". Par conséquent, les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation sont réputées être des subventions "spécifiques à une entreprise ou à une branche de production ou à un groupe d'entreprises ou de branches de production" (dénommés dans l'Accord "certaines entreprises").

72. Cette interprétation, qui ressort clairement de la structure et du libellé des articles 1 et 2, aide à répondre à la question du Groupe spécial. Si, comme le spécifie l'article 2, les subventions à l'exportation sont une forme de subvention "spécifique", il est plus facile de répondre au point de droit énoncé plus haut. Supposons, par exemple, que le sous-groupe de l'ensemble des bénéficiaires est non pas des exportateurs, mais un groupe de branches de production fournissant des services ou exploitant des ressources naturelles. Supposons aussi que le reste de l'ensemble des utilisateurs n'est pas un groupe spécifique de branches de production ou d'entreprises. La subvention serait-elle "spécifique" parce qu'un sous-groupe de l'ensemble des bénéficiaires, pris isolément, est "spécifique"? Bien entendu, la réponse est non. Au contraire, en général, pour faire en sorte qu'une subvention spécifique ne le soit plus, il faut élargir l'ensemble des utilisateurs ou des bénéficiaires. Dès lors qu'il va au-delà d'un groupe spécifique composé de "certaines entreprises", la subvention n'est plus spécifique.

73. C'est précisément pour ces raisons qu'une subvention accordée à un large groupe d'utilisateurs ne peut pas être spécifique simplement parce qu'un sous-ensemble d'utilisateurs est composé d'exportateurs. Pour remédier à une subvention à l'exportation, il faut faire en sorte que l'avantage soit accordé à un groupe plus large que celui des seuls exportateurs, c'est-à-dire à un groupe non spécifique. (Cette question a été soulevée par le Groupe spécial dans la procédure initiale, mais les CE ont essentiellement refusé d'y répondre.)³⁶ Il ne serait pas plus justifié de déterminer qu'une subvention est spécifique en examinant l'ensemble des utilisateurs jusqu'à ce que l'on trouve un sous-ensemble d'exportateurs que de le faire en examinant l'ensemble des utilisateurs jusqu'à ce que l'on trouve un sous-ensemble composé de "certaines entreprises". L'un ou l'autre aurait pour effet de vider de sa substance la notion de spécificité définie à l'article 2.

74. Pour ces diverses raisons, les exemptions limitées résultant des limites territoriales de la compétence fiscale ne devraient pas être considérées comme spécifiques et, pour les mêmes raisons, l'exclusion prévue par la nouvelle loi américaine ne devrait pas être considérée comme spécifique.

75. Par ailleurs, si l'on acceptait le critère des CE concernant la subordination aux exportations - à savoir que les transactions à l'exportation sont soumises à un traitement fiscal plus favorable que les transactions comparables sur le marché intérieur - les États-Unis pensent que les subventions

³⁶ FSC (Groupe spécial), paragraphe 4.1068, note 468.

mentionnées dans la question seraient spécifiques parce que ces mesures ont pour effet de soumettre les exportations à un traitement fiscal plus favorable que les transactions comparables sur le marché intérieur. D'après l'article 2.3 de l'Accord SMC, "toute subvention relevant des dispositions de l'article 3 sera réputée être spécifique".

Question n° 22

Dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, à quel moment une FSC bénéficiaire obtiendrait-elle le droit légal inconditionnel de bénéficier de la réduction d'impôt - avant ou après le 30 septembre 2000?

76. Dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, l'article 5 c) de la Loi confère le droit légal de bénéficier d'une exemption d'impôt en autorisant l'exemption malgré l'abrogation des dispositions relatives aux FSC prenant effet à cette date. Toutefois, ce droit n'est pas inconditionnel puisqu'il est soumis aux conditions énoncées dans la Loi.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC et à d'autres documents.

77. Le champ d'application de l'article III:4 est plus vaste que celui de l'article 3.1 b), si bien qu'une mesure pourrait relever du premier mais pas du second. Cela découle du sens ordinaire des termes employés dans ces deux dispositions. À l'article III:4, il est question de "traitement non moins favorable" et de prescriptions "affectant" la vente sur le marché intérieur, tandis que l'article 3.1 b) parle de subventions "subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Compte tenu de l'interprétation du terme "subordonnées" donnée par l'Organe d'appel, il semblerait plus difficile de satisfaire à ce critère qu'au critère de l'article III:4.

78. Dans l'affaire *Canada - Automobiles*, le Groupe spécial est arrivé à une conclusion analogue, déclarant, au paragraphe 10.215 de son rapport:

Nous reconnaissons que l'article 3.1 b), en un sens, est fondé sur l'article III:4 du GATT et sur certaines interprétations de cette disposition, qui concerne la non-discrimination. Nous ne pensons pas cependant que l'article 3.1 b) a *ipso facto* la même portée que l'article III:4. Au contraire, alors qu'il est question à l'article III:4 du GATT de "traitement non moins favorable" et de prescriptions "affectant" la vente sur le marché intérieur, l'article 3.1 b) mentionne des subventions "subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Nous ne sommes pas disposés à introduire dans l'article 3.1 b) des principes juridiques découlant de l'interprétation d'un texte qui diffère aussi nettement du libellé de cet article.

Il n'a pas été fait appel de ce point particulier du rapport.

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen de la sous-partie F de leur législation".³⁷ Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

79. La déclaration des CE est inexacte. L'étude de la sous-partie F a été publiée en décembre 2000. Si les CE l'avaient effectivement lue, elles auraient constaté qu'elle n'était pas pertinente. L'étude traite des mécanismes antireport des États-Unis, qui n'ont pas de rapport particulier avec les questions examinées en l'espèce.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 40

Veuillez commenter le paragraphe 36 de la déclaration orale des CE.

80. Au paragraphe 36, les CE ont fait la déclaration suivante:

Dans l'affaire *Canada - Aéronefs*, l'Organe d'appel a affirmé qu'un avantage n'est pas une chose abstraite. De la même façon, la subordination aux exportations n'est pas une chose abstraite; elle doit être analysée compte tenu du bénéficiaire, de la transaction et du produit concerné. L'approche préconisée par les États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité.

81. Les États-Unis ne peuvent pas être en désaccord avec cette proposition dans la mesure où les CE disent simplement que l'existence d'une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC ne peut être déterminée que sur la base de la mesure ou des faits soumis à un groupe spécial. Néanmoins, l'affirmation des CE selon laquelle le Groupe spécial doit concentrer son attention sur "le bénéficiaire, la transaction et le produit" dans une affaire qu'elle présente comme une affaire *de jure* est assez surprenante. En fait, le passage cité témoigne du fait que l'argumentation des CE souffre d'un vice majeur: leur incapacité à fonder leurs arguments sur le texte pertinent des dispositions de l'OMC, ce qui les oblige à introduire des concepts et des principes qui ne figurent pas dans ce texte pour compenser cette lacune fondamentale.

82. Par exemple, au paragraphe 36, les CE citent une déclaration de l'Organe d'appel concernant le terme "avantage" et tentent de l'appliquer à la "subordination aux exportations". Cela reflète un argument circulaire découlant de l'approche schizophrénique des CE dans l'interprétation de l'article 3.1 a).

83. Au paragraphe 35 de leur déclaration orale, les CE ont expliqué ce qui suit:

Dans le cas de la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, les CE ne contestent pas qu'il soit théoriquement possible d'obtenir la subvention sans exporter. Toutefois, le fait que cette possibilité existe ne signifie pas que toutes les subventions accordées en vertu de la Loi ne sont pas subordonnées aux exportations.

Cette analyse donne à penser que les CE contestent la Loi parce que certaines transactions permettant de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi peuvent (prétendument) être subordonnées aux exportations.

³⁷ Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

84. Toutefois, au paragraphe 4 des *Réponses préliminaires des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial* (16 mars 2001) ("*Réponses préliminaires des CE*"), les CE disent que ce n'est pas ce qu'elles font. Elles déclarent que:

les CE contestent un *régime* (ou un *programme* pour reprendre le mot employé dans l'*Accord SMC*) de subventionnement, et non le *versement* de subventions particulières. Il convient donc de prendre en considération les conditions énoncées dans la *loi*, et non les "circonstances juridiques dans lesquelles [la subvention] est accordée *dans chaque cas*". (italique dans l'original)

85. Au fond, les CE essaient de gagner sur les deux tableaux. D'un côté, elles disent qu'elles contestent la Loi dans son ensemble et de l'autre elles tentent de scinder la Loi en plusieurs prétendues subventions distinctes. Elles sont évidemment obligées de le faire parce que la Loi, prise dans son ensemble, ne peut tout simplement pas être considérée comme subordonnée aux exportations, au sens donné à ce terme par l'Organe d'appel, car un contribuable peut obtenir des revenus exclus sans jamais exporter.

86. De plus, comme les États-Unis l'ont déjà expliqué, l'analyse des CE revient à appliquer le critère de "spécificité" énoncé à l'article 2 de telle façon qu'une mesure gouvernementale serait considérée comme spécifique parce qu'un sous-ensemble d'utilisateurs à l'intérieur de l'ensemble des utilisateurs constitue un groupe spécifique. Un tel résultat serait manifestement erroné.

87. Enfin, l'affirmation des CE selon laquelle "l'approche des États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité" est tautologique et inexacte. Elle est tautologique parce qu'elle tient pour acquise la réponse à la question posée, qui est de savoir si une "subvention" qui n'est pas limitée aux exportateurs est subordonnée aux exportations parce que les exportateurs peuvent en bénéficier. Et elle est inexacte parce qu'un moyen de remédier à une "subvention" à l'exportation prohibée est d'étendre le droit d'en bénéficier de manière à ce que la "subvention" ne soit plus subordonnée aux exportations, au sens donné à ce terme par l'Organe d'appel. Par conséquent, les disciplines SMC ne sont pas "inefficaces" dans la mesure où elles ne prohibent pas les "subventions" qui ne sont pas subordonnées aux exportations.

Question n° 41

Aux paragraphes 110 à 114 de leur déclaration orale, les États-Unis font valoir que, dans leur interprétation de la note de bas de page 59, les CE "ne tentent à aucun moment d'analyser le sens ordinaire du texte". Pourquoi et en quoi l'analyse du "sens ordinaire du texte" par les États-Unis amènerait à une conclusion différente?

88. L'approche différente adoptée par les CE et par les États-Unis pour interpréter la cinquième phrase de la note de bas de page 59 amène à des conclusions différentes concernant l'application de cette disposition dans le présent différend. Les CE tentent de restreindre la portée de cette phrase d'une façon que son libellé ne permet tout simplement pas, et elles essaient de le faire de plusieurs manières:

- Premièrement, les CE demandent au Groupe spécial d'adopter en bloc les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE.
- Deuxièmement, comme elles se fondent abusivement sur la Convention de l'OCDE, les CE soutiennent qu'une mesure visant à éviter la double imposition doit obliger les contribuables à maintenir un "établissement stable" dans chaque pays et pour chaque transaction qui est à l'origine de revenus extraterritoriaux.

- Troisièmement, les CE prétendent que les revenus de source étrangère sont limités aux seuls revenus directement imputables à des processus économiques menés à l'étranger par le contribuable.
- Quatrièmement, les CE avancent qu'un pays peut prendre une mesure en vue d'éviter la double imposition uniquement s'il démontre qu'il est "nécessaire" de le faire.
- Cinquièmement, les CE laissent entendre qu'une mesure qui permet une économie d'impôt globale ne relève pas de la dernière phrase de la note de bas de page 59 parce qu'elle permet une "surcompensation" induite.

89. Les États-Unis sont en désaccord sur tous ces points. Ce désaccord tient à ce qu'ils ont adopté une approche très différente de celle des CE pour interpréter la cinquième phrase de la note de bas de page 59. À la différence des CE, qui ont eu recours à des sources extérieures pour déterminer le sens de cette disposition, les États-Unis ont privilégié le sens ordinaire du texte pertinent.³⁸ C'est leur méthode d'interprétation, et non celle des CE, qui est la bonne au regard du droit international public. Cette distinction n'est pas purement théorique. Elle amène à donner un sens totalement différent à la cinquième phrase de la note de bas de page 59, telle qu'elle est appliquée en l'espèce.

90. Les États-Unis font valoir que le texte de la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne prescrit pas les *types* de mesures qui peuvent être prises en vue d'éviter la double imposition. Il laisse à chaque Membre de l'OMC le soin de déterminer la nature des mesures à prendre et la méthode à employer à cette fin. Il permet aussi aux Membres d'adopter une approche préventive au lieu d'attendre qu'il y ait effectivement une double imposition pour y remédier. Cela ressort du libellé de cette phrase, qui dit que le point e) de l'Annexe I ne "limite" pas la "possibilité, pour les Membres" de prendre des "mesures" en vue d'"éviter" la double imposition. L'objectif de la note de bas de page 59 est de ne pas limiter la possibilité, pour les Membres, de concevoir un système de protection contre la double imposition.

91. La marge de manœuvre laissée aux Membres est attestée aussi par le fait que, suivant son sens ordinaire, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 exprime essentiellement, à elle seule, ce qui fait l'objet d'ouvrages didactiques et de conventions. Ces questions suscitent un vif débat parmi les Membres de l'OMC.

92. Par conséquent, les États-Unis ne pensent pas qu'il existe des "significations particulières" admises au plan international qui peuvent servir à combler des "lacunes" perçues dans la note de bas de page 59. Il peut être commode pour les CE de se référer à la Convention de l'OCDE pour trouver des prescriptions et des conditions qui ne figurent pas dans l'Accord SMC, mais une telle démarche n'est tout simplement pas conforme à une interprétation correcte aux termes de la Convention de Vienne et du Mémorandum d'accord. Contrairement aux CE, les États-Unis n'ont cité ces accords que comme des éléments de preuve à l'appui de leurs arguments textuels. Ils n'ont pas essayé de les substituer au texte de l'Accord SMC.

93. Le Groupe spécial ne peut donc pas supposer que la notion d'"établissement stable" est inscrite dans la note de bas de page 59. Comme l'ont expliqué les États-Unis, de nombreux pays n'utilisent pas cette notion et ont des régimes fiscaux plus agressifs. Même si cette notion était inscrite dans la note de bas de page 59, il n'existe pas de définition unique, admise au plan international, d'un "établissement stable". Cette expression, telle qu'elle est utilisée dans la Convention de l'OCDE, peut désigner un lieu d'affaires fixe et durable, mais elle peut aussi désigner un agent agissant pour le compte d'un non-résident. De plus, elle a un sens différent dans le Modèle de convention des Nations Unies.

³⁸ Voir la première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 166 et 167.

94. En fait, l'une des principales raisons pour lesquelles ces conventions imposent une obligation d'"établissement stable" est que de nombreux pays imposent les non-résidents qui n'ont pas d'"établissement stable". Les Membres de l'OMC devraient pouvoir protéger leurs contribuables contre une double imposition même si ceux-ci n'ont pas d'"établissement stable" dans un autre pays.

95. Le Groupe spécial ne devrait pas non plus interpréter l'expression "revenus de source étrangère" comme désignant uniquement les revenus directement imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Un tel critère est incompatible avec le sens ordinaire de ces mots, qui semblent désigner les revenus ayant une origine étrangère ou qui proviennent d'une source étrangère ou lui sont imputables. Non seulement les CE ne peuvent pas expliquer pourquoi l'expression "revenus de source étrangère" a le sens unique qu'elles lui prêtent, mais encore elles ne peuvent pas expliquer comment les activités économiques menées à l'étranger doivent être évaluées ou attribuées. De surcroît, l'application large aux revenus passifs (dividendes, intérêts, etc.) de mesures visant à éviter la double imposition, y compris dans les CE, ne serait pas appropriée, selon l'argument des CE, car ces revenus ne sont associés à aucune activité économique.

96. Les CE ne peuvent pas expliquer non plus pourquoi un Membre de l'OMC doit démontrer qu'il est "nécessaire" de prendre une mesure en vue d'éviter la double imposition. L'Accord SMC n'impose pas une telle obligation. Les rédacteurs des Accords de l'OMC savaient évidemment comment imposer un critère de "nécessité"; ils l'ont fait ailleurs, mais pas dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. De plus, le fait qu'un Membre applique une méthode pour éviter la double imposition ne signifie pas qu'il ne peut pas en adopter une autre. Il appartient à chaque Membre de décider. De nombreux pays, dont la France, proposent aux contribuables plusieurs options.

97. Enfin, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 n'oblige pas les Membres à éviter la double imposition d'une manière qui permet de compenser exactement - au dollar, à la livre ou à l'euro près - les impôts effectivement payés à l'étranger. L'essence de cette phrase est qu'elle ne limite pas la possibilité, pour les Membres, d'éviter la double imposition. Cela signifie que les mesures prises peuvent être de nature préventive. C'est pourquoi un certain nombre de pays utilisent à cette fin la méthode de l'exemption. À la différence de la méthode de l'imputation, qui consiste à accorder une déduction correspondant au montant de l'impôt payé à l'étranger, la méthode de l'exemption examine si un revenu pourrait être imposé ailleurs. Comme cela est expliqué dans les commentaires sur la Convention de l'OCDE, "[l]a différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt".³⁹

98. Par conséquent, la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition aux fins de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parce que le sens ordinaire de cette disposition permet aux États-Unis d'exclure du champ de l'impôt les revenus qui pourraient être imposés par un autre pays. Les transactions qui donnent lieu à des revenus extraterritoriaux doivent comporter la vente, l'utilisation ou la cession de produits hors des États-Unis. Les acheteurs de ces produits peuvent être étrangers, le titre de propriété peut être transféré à l'étranger et les contrats passés peuvent être exécutés hors des États-Unis et peuvent être soumis à une loi étrangère. La Loi exige en outre qu'au moins certaines activités économiques aient lieu à l'étranger. En la rédigeant ainsi, les États-Unis ont adopté une approche souple pour protéger les contribuables américains contre les multiples formes de double imposition auxquelles ils pourraient être exposés.

³⁹ Pièce n° 7 des États-Unis.

Question n° 42

Les CE ont-elles raison de dire que les prescriptions de l'article 942 b) de la Loi concernant les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" peuvent être respectées même si les fonctions sont exécutées en fait aux États-Unis? Veuillez expliquer votre réponse.

99. Les CE font erreur. L'article 942 b) de la Loi prévoit expressément que l'exclusion s'applique, pour une transaction particulière, "uniquement si les processus économiques relatifs à cette transaction se déroulent hors des États-Unis".⁴⁰ La Loi ne permet pas de satisfaire à cette prescription en exécutant les fonctions mentionnées aux États-Unis, comme le prétendent les CE. L'un des rapports du Congrès établis lors de la promulgation de la Loi explique ce qui suit:

aux termes du projet de loi, les recettes brutes provenant d'une transaction sont des recettes brutes du commerce extérieur uniquement si certains processus économiques se déroulent hors des États-Unis. Cette prescription est respectée si le contribuable (ou toute personne ayant passé un contrat avec lui) participe, hors des États-Unis, aux activités de démarchage (autres que la publicité), de négociation ou d'établissement du contrat relatives à la transaction et supporte une certaine partie des coûts directs imputables à la transaction à l'étranger. À cette fin, les coûts directs supportés à l'étranger comprennent uniquement les coûts afférents aux activités suivantes: 1) publicité et promotion des ventes; 2) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison; 3) transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client; 4) établissement et envoi d'une facture définitive, d'un relevé de compte ou d'un reçu; et 5) prise en charge du risque de crédit.⁴¹

100. Le simple fait que le contribuable peut charger un agent, par contrat, d'exécuter les activités en son nom ne signifie *pas* que l'agent peut les exécuter aux États-Unis. Il doit toujours négocier ou solliciter la vente hors des États-Unis pour le compte du contribuable. Par conséquent, les États-Unis ne voient pas pourquoi les CE prétendent qu'il est possible de satisfaire à cette prescription exclusivement par le biais d'activités menées aux États-Unis. Cette assertion est contredite par les termes de la Loi et par le rapport du Congrès qui les explique.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

101. Oui. Bien que les dispositions de l'Accord SMC qui traitent de cette question en termes généraux ne soient pas parfaitement claires, certains points de l'Annexe I envisagent clairement l'octroi d'une subvention à des personnes qui se trouvent hors du territoire du Membre qui accorde la subvention. Les États-Unis sont donc d'accord avec ce que les CE ont dit au paragraphe 65 de leur première communication.

102. Les États-Unis notent d'emblée que la référence, dans la question, à l'expression "au titre de la production" n'est peut-être pas juste, au vu de la décision rendue récemment par l'Organe d'appel dans

⁴⁰ Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 1) du Code des impôts.

⁴¹ *Rapport du Sénat*, pages 8 et 9, pièce n° 3 des États-Unis.

l'affaire *États-Unis – Barres en acier au plomb*.⁴² Bien que les États-Unis aient pensé auparavant que les subventions sont accordées pour des opérations de production, l'Organe d'appel a rejeté ce point de vue et a estimé au contraire qu'elles sont accordées à des personnes physiques ou morales.⁴³

103. Dans ce contexte, plusieurs dispositions de l'Accord SMC abordent d'une certaine façon la question posée par le Groupe spécial. L'article 1.1 a) 1) fait référence à "une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre (dénommé dans le présent Accord les "pouvoirs publics") ...". Les mots "du ressort territorial d'un Membre" pourraient certes modifier l'expression "contribution financière" ou l'expression "tout organisme public". Mais, vu l'emplacement de la parenthèse, ils modifient plutôt l'expression "tout organisme public", de sorte que l'organisme public qui verse une contribution financière doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde prétendument une subvention, mais le bénéficiaire de la contribution financière ne doit pas nécessairement se trouver sur le territoire de ce Membre. Si l'on avait eu l'intention qu'il s'y trouve, cette disposition aurait sans doute été libellée comme suit: "une contribution financière versée sur le territoire d'un Membre par les pouvoirs publics, etc."

104. L'article 8.2 b) - qui n'est plus d'application - fait référence à l'"aide aux régions défavorisées sur le territoire d'un Membre ...". Toutefois, cette disposition n'éclaire pas la question du Groupe spécial car la référence au "territoire d'un Membre" limitait sans doute simplement les circonstances dans lesquelles une subvention pouvait être considérée comme ne donnant pas lieu à une action, ce qui est distinct de la question de savoir si une subvention existe.

105. L'article 28.1 fait référence aux "programmes de subventions qui auront été mis en place sur le territoire de tout Membre ...". Mais cela n'exclut pas que le bénéficiaire d'une subvention puisse se trouver hors du territoire d'un Membre.

106. Le paragraphe 6 de l'Annexe IV – qui ne s'applique plus lui non plus – disposait que les subventions accordées "par des autorités différentes sur le territoire d'un Membre seront totalisées". Toutefois, cette disposition, comme l'article 1.1 a) 1), fait sans doute référence au lieu où se trouve l'entité qui accorde la subvention, et non au lieu où se trouve le bénéficiaire.

107. Enfin, en ce qui concerne la notion de "territoire", le paragraphe 2 de l'Annexe IV, qui traite du calcul du taux global de subventionnement, prévoit, entre autres, que "la valeur [du] produit sera calculée comme étant la valeur totale des ventes de l'entreprise bénéficiaire ...". La note de bas de page 63 relative à ce paragraphe dit que "[l']entreprise bénéficiaire s'entend d'une entreprise située sur le territoire du Membre qui accorde la subvention". On peut interpréter cette note de deux façons. L'une est qu'elle redit simplement ce qui est supposé dans le reste de l'Accord SMC, à savoir que le bénéficiaire d'une subvention doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde la subvention. L'autre, en revanche, est que la note est nécessaire parce qu'il n'est *pas* supposé dans le reste de l'Accord que le bénéficiaire doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde la subvention. Cette seconde interprétation semblerait plus conforme aux principes de l'effet utile de l'interprétation des traités.

108. Un autre terme pertinent est "juridiction" qui, à l'article 2.1, désigne des entreprises, des branches de production ou des groupes d'entreprises ou de branches de production "relevant de la juridiction de l'autorité qui accorde la subvention ...". Dans le cas d'une subvention alléguée consistant en une mesure fiscale, il semblerait judicieux d'interpréter le terme "juridiction" comme désignant la compétence fiscale du Membre en question.

⁴² *États-Unis – Imposition de droits compensateurs sur certains produits en acier au carbone, plomb et bismuth laminés à chaud originaire du Royaume-Uni*, WT/DS138/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 7 juin 2000.

⁴³ *Id.*

109. Enfin, certains points de l'Annexe I concernent des pratiques qui impliquent souvent l'octroi d'une subvention à une personne située hors du territoire du Membre qui accorde la subvention. Dans le cas des crédits à l'exportation visés au point k), il s'agit souvent de "crédits acheteurs" accordés à une personne étrangère. De même, les subventions visées au point j) sont souvent accordées à des personnes étrangères.

110. Bien que la pratique des États-Unis en matière de droits compensateurs ne s'impose pas au Groupe spécial, les États-Unis font observer que le Département du commerce a l'habitude de considérer les subventions dites "transnationales" comme ne donnant pas lieu à une action. Autrement dit, une subvention peut exister lorsque le gouvernement d'un pays verse une contribution financière à une personne qui se trouve dans un autre pays, mais le Département du commerce n'impose pas de droits compensateurs dans ce cas. Il y a cependant quelques exceptions à ce principe.

Question n° 44

À supposer, pour les besoins du débat, que la réponse à la question n° 43 soit négative, en quoi une telle conclusion serait-elle pertinente, le cas échéant, pour l'examen des questions concernant la subordination des exportations dont est saisi le Groupe spécial en l'espèce?

111. Cette conclusion ne semble pas pertinente pour l'analyse de la subordination aux exportations et elle pourrait même avoir des conséquences négatives inattendues si elle était jugée pertinente.

112. Le fait qu'une contribution financière peut être qualifiée de "subvention" lorsqu'elle est versée à certains bénéficiaires et ne peut pas l'être lorsqu'elle est versée à d'autres semble peu pertinent pour déterminer si la mesure est subordonnée aux exportations. Là encore, la référence à la notion de spécificité – qui englobe la subordination aux exportations – permet de clarifier les choses.

113. Supposons que les pouvoirs publics accordent des prêts à des milliers d'entreprises appartenant à diverses branches de production, à un taux d'intérêt uniforme de 10 pour cent par exemple. Pour tous les bénéficiaires de ces prêts sauf un, la contribution financière des pouvoirs publics – sous la forme de prêts – ne constitue pas une "subvention" parce qu'aucun "avantage" n'est conféré. En effet, pour tous les bénéficiaires sauf un, un taux de 10 pour cent n'entraîne pas de différence entre le montant des intérêts qu'ils paient sur le prêt des pouvoirs publics et celui qu'ils paieraient sur un prêt commercial comparable, au sens de l'article 14 b) de l'Accord SMC.

114. Toutefois, pour une entreprise – dont la situation financière est plus mauvaise que celle des autres bénéficiaires – le taux d'intérêt de 10 pour cent entraîne *effectivement* une différence, de sorte qu'il existe une subvention. En examinant si cette subvention est spécifique, ignorerait-on le fait que des prêts ont été accordés aux mêmes conditions à des milliers d'autres entreprises, bien qu'ils ne répondent pas à proprement parler à la définition d'une "subvention" donnée dans l'Accord SMC? La réponse est évidemment "non".

115. Ainsi, une analyse de la spécificité ou de la subordination aux exportations portant exclusivement sur les dépenses des pouvoirs publics (ou les recettes publiques abandonnées) qui satisfont à la définition stricte d'une "subvention" donnerait des résultats singuliers et inattendus. Selon toute vraisemblance, des mesures considérées jusque-là comme non spécifiques deviendraient soudain des subventions spécifiques.

116. D'ailleurs, en ce qui concerne l'imposition des revenus de source étrangère, une approche axée sur une seule catégorie de transactions pouvant générer des revenus de source étrangère, comme les exportations, à l'exclusion des autres catégories, pourrait amener à qualifier de subventions les régimes fiscaux de la plupart des Membres. Cela découle du fait que, si l'on exclut des catégories de transactions pouvant générer des revenus de source étrangère toutes les catégories concernant des produits fabriqués à l'étranger, il risque de ne plus rester que la catégorie de transactions à

l'exportation. Selon la logique implicite dans la question, la non-imposition (totale ou partielle) des revenus de source étrangère provenant de transactions à l'exportation serait automatiquement subordonnée aux exportations, bien que la règle fiscale appliquée à ces revenus soit la même que celle qui s'applique aux revenus de source étrangère provenant d'autres types de transactions. L'absurdité de ce résultat montre que cette approche doit être incorrecte.

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

117. Les revenus perçus à l'exportation peuvent englober et englobent généralement un certain montant de revenus de source étrangère. De par leur nature même, les exportations impliquent plus de deux pays dans une transaction commerciale. Elles peuvent impliquer des acheteurs étrangers, l'utilisation du produit à l'étranger, des activités de vente, de promotion et de distribution à l'étranger, la conclusion et l'exécution de contrats à l'étranger, le transfert de propriété et le paiement à l'étranger et d'autres éléments de caractère étranger. Certains ou la totalité de ces éléments peuvent générer des revenus qui sont assujettis à l'impôt dans le pays de résidence du contribuable et dans un pays étranger.

118. Le fait qu'un pays considère un revenu comme imposable ou non dépend de sa législation interne. Les pays emploient deux séries de règles très différentes qui peuvent avoir une influence à cet égard: les règles régissant la compétence fiscale et les règles servant à déterminer la source des revenus. En ce qui concerne la compétence fiscale, certains pays imposent les entreprises uniquement si elles ont un lieu d'activité fixe et durable et réalisent des opérations productives de revenus et même rentables, tandis que d'autres exigent une présence plus limitée et d'autres encore n'exigent aucune présence fixe ou établie. En ce qui concerne la source des revenus, certains pays considèrent comme "étrangère" une partie importante d'une transaction à l'exportation, d'autres une partie plus petite et d'autres encore une partie relativement faible. Il n'existe pas de règle admise au plan international indiquant dans quelles circonstances un exportateur peut être imposé dans le pays où ses produits sont expédiés; il n'y a pas non plus de règle indiquant quelle partie des revenus provenant d'une transaction à l'exportation peut être considérée comme "étrangère".

119. Le lien entre la note de bas de page 59 et le point e) confirme que les revenus perçus à l'exportation peuvent être des revenus de source étrangère, du moins en partie. Le point e) indique clairement que "[l]'exonération, [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs [...] accordés spécifiquement au titre des exportations" sont prohibés par l'article 3.1 a). Le fait que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 dispose que le point e) ne limite pas la possibilité, pour les Membres, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère signifie que les Membres peuvent le faire même par le jeu d'une exonération, d'une remise ou d'un report accordés "spécifiquement au titre des exportations". Si les transactions à l'exportation ne génèrent pas de "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59, on comprend mal pourquoi les rédacteurs ont ajouté la cinquième phrase de cette note relative au point e).

QUESTIONS POSÉES AUX CE

120. Les États-Unis voudraient commenter les questions suivantes posées aux CE par le Groupe spécial.

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?
- Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?
- Veuillez indiquer la partie pertinente de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées "qui peuvent être distinguées".
- Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?

121. De l'avis des États-Unis, il serait malencontreux que le Groupe spécial scinde la Loi comme le suggèrent les CE. Les CE voudraient que le Groupe spécial examine la Loi comme si elle établissait une catégorie pour les revenus provenant de transactions à l'exportation et une autre catégorie pour les revenus provenant de tous les autres types de transactions. Comme l'ont expliqué les États-Unis, la Loi ne traite pas différemment les exportations et les autres transactions pouvant générer des revenus extraterritoriaux. Elle prévoit une seule exclusion qui s'applique à différents types de transactions réalisées à l'étranger.

122. Au lieu de l'analyse artificielle suggérée par les CE, les États-Unis proposent que le Groupe spécial examine la mesure telle qu'elle est. Ils estiment que le Groupe spécial devrait déterminer si l'exclusion (au moins partielle) des revenus extraterritoriaux provenant d'un large éventail d'activités, telles que la vente, la location ou d'autres transactions réalisées à l'étranger, constitue une subvention ou une subvention à l'exportation (entre autres choses). Si le Groupe spécial acceptait l'approche des CE, il donnerait en fait l'impression que la méthode appropriée pour analyser l'exclusion ou l'exemption de revenus étrangers consisterait à examiner comment elle s'applique d'abord aux exportations seules, puis aux autres transactions. Cette approche condamnerait de nombreuses mesures fiscales neutres à l'égard des exportations simplement parce qu'une sous-catégorie de contribuables soumis à la mesure se trouve être constituée d'exportateurs. De plus, elle établirait une distinction artificielle qui n'est pas justifiée par le texte de l'Accord SMC et qui n'existe pas en ce qui concerne la mesure en question.

123. Paradoxalement, alors qu'elles demandent au Groupe spécial de faire une distinction que la Loi ne fait pas, les CE isolent la règle des 50 pour cent et essaient de l'englober dans toutes les dispositions de la Loi. Aucune disposition ne traite différemment les transactions remplissant les conditions requises, mais une disposition distincte impose la règle des 50 pour cent. Comme la Loi établit la règle par une disposition distincte, les États-Unis pensent que le Groupe spécial devrait se prononcer séparément sur les allégations des CE concernant cette règle. Si le Groupe spécial estimait, par exemple, que la Loi accorde des subventions ou des subventions à l'exportation en raison de la règle des 50 pour cent, il devrait le dire. Il ne devrait pas condamner l'ensemble des dispositions de la Loi simplement parce qu'il juge problématique l'un de ses éléments, qui est susceptible d'être disjoint.

124. Ainsi, en examinant la Loi, le Groupe spécial devrait faire une distinction entre ses dispositions qui sont séparées dans la structure et la conception de la Loi. Les États-Unis s'opposent à des distinctions dont l'existence est alléguée par les CE mais qui ne se trouvent pas dans la Loi.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".⁴⁴ Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

125. Les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 170 à 176 de leur première communication où ils expliquent pourquoi, en vertu de la note de bas de page 5, une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 n'est pas prohibée par l'article 3.1 a) ni par aucune autre disposition de l'Accord SMC. Ni les CE ni une tierce partie n'ont contesté ce point.⁴⁵

126. À cet égard, plusieurs questions complémentaires posées aux CE par le Groupe spécial semblent porter sur le point suivant: si l'on constatait que la Loi est subordonnée aux exportations en vertu de l'article 3.1 a), et non du point e), la note de bas de page 59 s'appliquerait-elle? De l'avis des États-Unis, il est clair que la réponse est "oui".

127. La note de bas de page 5 de l'Accord SMC est libellée comme suit: "Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent Accord." "Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" sont "désignées dans l'Annexe I [précisément dans la note de bas de page 59] comme ne constituant des subventions à l'exportation ...". Par conséquent, ces mesures relèvent de la note de bas de page 5, quel que soit le point particulier de l'Annexe I auquel la note de bas de page 59 se rapporte.

128. Toute autre conclusion aboutirait à un résultat absurde et pernicieux, à savoir que les mesures visant à éviter la double imposition qui sont prises "spécifiquement au titre des exportations", au sens du critère plus étroit du point e), sont autorisées, alors que les mesures comparables qui ne sont *pas* prises "spécifiquement au titre des exportations" mais qui sont quand même subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a) sont prohibées.

Question n° 5

Veillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

129. Les États-Unis ne voient pas comment, aux termes de la Loi, "les revenus tirés par une société américaine de la distribution de produits étrangers peuvent en grande partie être gagnés aux États-Unis". Il leur semblerait plutôt que, si une société distribue des produits étrangers, elle le fait

⁴⁴ Deuxième communication des CE, paragraphe 181.

⁴⁵ Les États-Unis notent que, dans la première communication qu'il a présentée dans l'affaire *Brésil - Programme de financement des exportations pour les aéronefs - Deuxième recours du Canada à l'article 21:5 du Mémoire d'accord*, WT/DS46 (2 mars 2001), paragraphe 54, note 42, le Canada déclare que la note de bas de page 59 est l'une des quatre dispositions de l'Annexe I visées par la note de bas de page 5. Les États-Unis ajoutent que, comme eux, le Canada a l'habitude de rendre publiques les communications qu'ils présentent dans les procédures de règlement des différends de l'OMC.

hors des États-Unis. Si une société perçoit des revenus en distribuant des produits destinés à être utilisés aux États-Unis, ces revenus ne peuvent pas être exclus.

130. Les États-Unis ne voient vraiment pas comment des revenus provenant de transactions réalisées entièrement à l'étranger ne constitueraient pas des revenus imposables dans un pays étranger et exposés, de ce fait, à une double imposition. Les États-Unis notent que le Canada partage leur avis sur ce point. Comme il l'a dit dans sa communication, l'élément "revenus étrangers" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure visant à éviter la double imposition. Il est donc tout à fait justifié que les États-Unis prennent une mesure pour éviter la double imposition de ces revenus.

131. Les États-Unis font observer en outre que, tout au long de cette procédure, les CE ont insisté sur le cas où l'activité exercée par un contribuable à l'étranger ne constitue pas un établissement stable. Mais elles ont ignoré le fait qu'un contribuable peut gagner des revenus extraterritoriaux exclus s'il exerce une activité qui *constitue* un établissement stable. La Loi assurerait dans ce cas une protection contre la double imposition, même si l'argument des CE s'appliquait.

Question n° 6

Les Communautés européennes allèguent que le régime de remplacement des FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée contraire à l'article 3.1 a) et au point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC. S'agit-il d'allégations subsidiaires? Selon les CE, laquelle doit être examinée en premier par le Groupe spécial?

132. De l'avis des États-Unis, il y a une obligation unique - qui est de ne pas accorder de subventions à l'exportation - et une allégation unique - selon laquelle les États-Unis n'ont pas respecté cette obligation. Il se peut tout simplement que les CE présentent des arguments subsidiaires pour étayer ce qui est en fait une allégation unique.

ANNEXE F-4

RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS DES CE

(27 mars 2001)

Question n° 1

Les États-Unis ne contestent pas que l'avantage qui était prévu pour les contribuables dans le cadre du régime FSC est arithmétiquement équivalent à celui prévu dans le cadre de la loi. Existe-t-il une quelconque raison empêchant des transactions et des contribuables qui auraient bénéficié du régime FSC d'obtenir, dans l'avenir, des avantages équivalents dans le cadre de la loi?

Réponse

L'"avantage" prévu dans le cadre du régime FSC n'est **pas** "arithmétiquement équivalent" au calcul des revenus extraterritoriaux exclus, puisque les chiffres utilisés pour déterminer l'élément quantitatif de l'exclusion prévue par la loi ne sont pas identiques aux chiffres utilisés dans le régime FSC. Et, même s'il y avait équivalence arithmétique, la question est sans intérêt. Dans l'affaire *FSC*, ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel n'ont contesté les pourcentages contenus dans les dispositions FSC. Les tentatives des CE pour comparer les dispositions du régime FSC et celles de la loi ne sont donc ni valables ni utiles.

En vertu de la loi, la catégorie des revenus exclus du revenu brut aux États-Unis est définie sur la base d'un élément quantitatif et d'un élément qualitatif. Les pourcentages figurant dans l'article 941 fournissent l'élément quantitatif. L'élément qualitatif définit une catégorie de revenus faisant l'objet de l'exclusion plus large que celle qui aurait été admise à bénéficier de l'exemption dans le cadre du régime FSC antérieur. Surtout, la définition qualitative de la catégorie de revenus que les États-Unis ont décidé de ne pas assujettir à l'impôt s'applique indépendamment du point de savoir si les revenus sont tirés de l'exportation et aussi du point de savoir si les revenus sont réalisés par une personne physique américaine ou étrangère, par une société américaine ou étrangère, ou par un partenariat ou une autre entité intermédiaire. Il est donc fallacieux d'essayer de comparer le régime FSC antérieur avec la loi sur la base des similarités existant entre les mesures quantitatives.

Question n° 2

Selon le Bureau du budget du Congrès, le nouveau régime impliquera un accroissement des dépenses fiscales par rapport au régime FSC. Veuillez fournir des détails sur les raisons de cet accroissement des dépenses fiscales.

Réponse

La loi définit une catégorie de revenus qui sont exclus du revenu brut et qui ne sont pas, de ce fait, assujettis à l'impôt. Comme, à la différence du régime FSC, la loi s'applique à une catégorie définie de revenus, indépendamment du point de savoir si les revenus en question sont tirés de ventes à l'exportation et sans tenir compte du contribuable qui réalise les revenus, les pertes de recettes estimatives découlant de la loi sont indépendantes des pertes de recettes découlant du régime FSC antérieur et supérieures à celles-ci. À cet égard, le Bureau du budget du Congrès présenterait des prévisions de pertes de recettes analogues si le Congrès réduisait le taux de l'impôt sur les sociétés en général.

De façon plus générale, les CE se réfèrent de manière systématiquement erronée à l'expression "dépenses fiscales". Il semble que cette référence erronée découle du fait que les CE ne comprennent pas cette expression. Il est déterminé si une disposition est une dépense fiscale sur la base d'un large concept théorique des "revenus" qui est de plus vaste portée que celui des "revenus" au sens où ils sont définis dans la législation des États-Unis concernant l'impôt sur le revenu. Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel a rejeté l'utilisation de points de référence fondés sur les revenus théoriquement susceptibles d'être assujettis à l'impôt, en faveur du point de repère effectivement établi dans le cadre de la législation du Membre. L'analyse des dépenses fiscales à laquelle les CE recourent n'est donc pas particulièrement utile pour trouver une solution au présent différend.

Question n° 3

Dans quelle mesure cet accroissement estimatif des dépenses fiscales peut-il être imputé à des transactions impliquant des produits fabriqués à l'étranger? Quelles sont les autres raisons de l'accroissement des dépenses fiscales?

Réponse

Voir la réponse aux questions n° 2 et 4.

Question n° 4

Les autorités américaines ont-elles établi d'autres études ou estimations des effets de la loi?

Réponse

Les États-Unis n'ont pas connaissance d'autres études ou estimations des effets de la loi qui auraient été établies.

Question n° 5

Pourquoi l'article 942 a) 3) de la loi laisse-t-il aux contribuables le choix d'exclure toute transaction des revenus du commerce extérieur au sens de la loi et, par conséquent, du champ de l'exclusion fiscale prévue pour les revenus extraterritoriaux?

Réponse

Il est expliqué ceci dans l'historique de la loi: "Un contribuable peut choisir de traiter les recettes brutes tirées d'une transaction comme n'étant pas des recettes brutes du commerce extérieur. Par suite de ce choix, le contribuable peut bénéficier, au titre des revenus en question, d'un crédit d'impôt étranger, à la place de l'exclusion, pour éviter une double imposition." *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 8; *voir aussi le rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), page 21.

Question n° 6

Pourquoi l'article 943 a) 3) de la loi prévoit-il que cinq catégories de biens ne sont pas susceptibles de procurer des revenus exclus au sens de la loi? Pourquoi l'article 943 a) 4) autorise-t-il le Président à décider que s'il considère que d'autres biens sont disponibles en quantités insuffisantes, ceux-ci ne seront pas susceptibles de procurer des revenus exclus au sens de la loi?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de l'article 943 a) 3) et 4).

Question n° 7

Pourquoi le nouvel article 943 d) 1) dispose-t-il que: "Aux fins de l'article 114 d), l'impôt retenu à la source ... ne sera pas considéré comme payé ou exigible s'agissant des revenus extraterritoriaux qui sont exclus du revenu brut en vertu de l'article 114 a)."? Pourquoi le nouvel article 943 d) 2) prévoit-il une exception pour les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont calculés conformément à l'article 941 a) 1) A)?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de l'article 943 d).

Question n° 8

Le gouvernement des États-Unis a-t-il déjà établi, ou entend-il établir, des directives ou règlements se rapportant à la loi?

Le Département du Trésor (le "Trésor") des États-Unis et l'Administration fiscale des États-Unis ont déjà publié le formulaire 8873, utilisé pour calculer le montant de l'exclusion. Le Trésor et l'Administration fiscale prévoient actuellement de publier les directives additionnelles suivantes: i) guide de procédure fiscale contenant des directives sur les choix offerts dans le cadre de la loi, ii) note contenant des directives sur des aspects spécifiques de la loi, et iii) proposition de règlement d'interprétation de la loi.

Question n° 9

Lorsqu'il a décidé d'assujettir à des droits compensateurs les *pâtes alimentaires en provenance d'Italie* (affaire C-475-819, 14 juin 1996), le Département du commerce a déterminé que le gouvernement italien accordait une subvention dans la mesure où il exemptait des entreprises du sud de l'Italie de l'impôt local sur le revenu pendant une durée de dix ans, alors que les entreprises du nord de l'Italie devaient acquitter cet impôt. Si le gouvernement italien réduisait sa compétence fiscale et excluait les bénéfices pertinents réalisés par des entreprises du sud de l'Italie de sa définition du revenu brut (modifiant ainsi son point de référence interne applicable), les États-Unis considèrent-ils qu'il n'existerait pas de subvention?

Réponse

Voir la réponse à la question n° 11.

Question n° 10

Conformément à l'article 80HHC de la loi relative à l'impôt sur le revenu de l'Inde, le gouvernement indien autorise les exportateurs à déduire de leur revenu imposable les bénéfices tirés de leurs exportations de marchandises. Dans un certain nombre d'enquêtes en matière de droits compensateurs, par exemple *Certain Iron-Metal Castings From India: Preliminary Results*

of Countervailing Duty Administrative Review (Certaines pièces moulées en fer en provenance d'Inde: résultats préliminaires du réexamen administratif en matière de droits compensateurs) (affaire C-533-063, 64 FR 61592, 12 novembre 1999), le Département du commerce a estimé que cette exemption des bénéfices réalisés à l'exportation du champ de l'impôt sur le revenu, considérée comme une subvention à l'exportation, justifiait l'application de droits compensateurs. Si le gouvernement indien réduisait sa compétence fiscale et excluait lesdits bénéfices tirés des exportations de sa définition du revenu brut (modifiant ainsi son point de référence interne applicable), les États-Unis considèrent-ils qu'il n'existerait pas de subvention?

Réponse

Voir la réponse à la question n° 11.

Question n° 11

De façon plus générale, comment les États-Unis réagiraient-ils si un Membre de l'OMC excluait de sa compétence fiscale tous les bénéfices tirés des ventes de produits destinés à une consommation finale à l'étranger?

En ce qui concerne la question n° 9, la mesure italienne en question constituait une exception par rapport au point de référence interne applicable. De même, en ce qui concerne la question n° 10, la mesure indienne prévoyait une déduction spéciale pour des revenus qui seraient assujettis à l'impôt selon le point de référence interne applicable en Inde. Les questions n° 9 à 11 portent, essentiellement, sur le même aspect: comment les États-Unis réagiraient-ils si un autre Membre modifiait son point de référence interne applicable?

En ce qui concerne ces questions, les États-Unis renvoient les CE à la réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial.

Question n° 12

En relation avec l'article 351.514 de son règlement en matière de droits compensateurs, le Département du commerce dit ceci sur les subventions à l'exportation:

Toutefois, selon le nouveau critère prévu à l'article 351.514, si les exportations ou, les exportations prévues, étaient la seule condition ou bien une condition parmi plusieurs autres pour accorder à une entreprise le statut d'entreprise pionnière, nous considérerions tous les avantages conférés à l'entreprise dans le cadre du programme comme des subventions à l'exportation, sauf si l'entreprise en question pouvait clairement démontrer qu'elle avait été admise à bénéficier des avantages en question exclusivement sur la base de critères non liés aux exportations. Dans ce cas, nous ne considérerions pas la subvention à cette entreprise comme une subvention à l'exportation.

Les États-Unis considèrent-ils que cette pratique est conforme à l'Accord SMC?

Réponse

De même que les CE ont refusé de traiter de manière détaillée la question de savoir ce qu'il adviendrait des régimes fiscaux de leurs propres États membres selon les interprétations de l'Accord SMC que les CE avançaient en l'espèce, les États-Unis refusent de se livrer à des spéculations sur le statut de l'article 351.514 par rapport à l'Accord SMC. Les États-Unis font

simplement observer que ce règlement est antérieur à tous les rapports de l'Organe d'appel explicitant le sens du terme "subordonnées" tel qu'employé dans l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

Les États-Unis tiennent à ajouter que selon le texte cité les exportations sont une "condition" pour accorder le statut d'entreprise pionnière, et il peut effectivement être exigé des entreprises qu'elles conviennent d'exporter un certain pourcentage de leur production en échange du statut d'entreprise pionnière, comme il ressortait de la partie de l'avis du Département du commerce que les CE ont omise.¹ Cette disposition est bien différente de la loi, qui prévoit qu'un contribuable peut tirer des revenus exclus de transactions à l'exportation, mais sans être tenu d'exporter pour réaliser des revenus exclus.

Question n° 13

Une entreprise basée au Texas produit exclusivement des tracteurs agricoles et les vend directement à deux clients non liés. L'un de ces clients est en Californie et l'autre en France. L'entreprise tire un bénéfice identique de chaque transaction. Pour laquelle de ces transactions l'entreprise peut-elle demander à bénéficier de la loi sur le remplacement du régime FSC? Veuillez expliquer pourquoi.

Réponse

L'entreprise peut tirer des revenus extraterritoriaux exclus de ses ventes aussi bien au client en Californie qu'au client en France. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur réponse à la question n° 11 du Groupe spécial, la loi permet à un fabricant américain de produits de tirer des revenus exclus de ses ventes à des acheteurs nationaux, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis. Dans la mesure où les tracteurs agricoles sont utilisés hors des États-Unis, l'entreprise peut tirer des revenus extraterritoriaux exclus de ses ventes au client en Californie et au client en France.

Cela s'explique de plusieurs manières. Par exemple, un client dans le sud de la Californie peut acheter des tracteurs destinés à des activités agricoles de l'autre côté de la frontière, au Mexique. Dans cette hypothèse, en vendant des tracteurs agricoles dans ces circonstances, l'entreprise se procurerait des revenus exclus dans le cadre de la loi, à supposer que l'entreprise du Texas remplisse les autres conditions prévues dans la loi.

Question n° 14

La même entreprise commence alors à produire des tondeuses à siège. Dans quelles circonstances peut-elle utiliser ce produit pour obtenir encore des avantages en vertu de la loi?

Réponse

La loi ménage à l'entreprise du Texas une flexibilité importante pour sa décision en matière de production. L'entreprise pouvait tirer des revenus extraterritoriaux exclus de i) la vente ou la location-vente de tracteurs produits aux États-Unis, ii) la vente ou la location-vente de tracteurs achetés à une société américaine liée ou non liée ayant une installation de production à l'étranger, iii) la vente ou la location-vente de tracteurs produits dans le cadre d'un accord d'expédition avec une société américaine liée ou non liée ayant une installation de production à l'étranger, iv) la vente ou la location-vente de tracteurs achetés à une entreprise industrielle étrangère liée ou non liée ayant choisi

¹ Pour être tout à fait précis, les CE n'ont pas cité le règlement proprement dit mais plutôt son préambule, qui explique le règlement et fait référence aux observations du public présentées dans le cadre de la procédure normative qui a abouti au règlement.

d'être assimilée aux entreprises nationales, v) la vente ou la location vente de tracteurs produits dans le cadre d'un accord d'expédition avec une entreprise industrielle étrangère liée ou non liée ayant choisi d'être assimilée aux entreprises nationales, ou de vi) l'établissement de sa propre installation de production à l'étranger et la vente ou la location vente de tracteurs produits dans cette installation.

De manière plus générale, le point de savoir si l'entreprise en question fabrique des tracteurs agricoles, des tondeuses à siège ou une gamme de production totalement différente est sans intérêt.

Question n° 15

Les États-Unis peuvent-ils expliquer les objectifs/buts économiques, sociaux, politiques ou fiscaux de la disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de la règle des 50 pour cent.

Question n° 16

Quels sont, selon les États-Unis, les effets à attendre de la disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Nous ne voyons pas clairement ce que les CE entendent par "effets" dans cette question. De plus, il n'est pas exact de qualifier la disposition en question de "disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère" puisqu'elle n'impose pas de restriction générale concernant la teneur en éléments d'origine étrangère; les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" pouvaient inclure un produit composé entièrement d'éléments d'origine étrangère. Dans le contexte des points soulevés par les CE en relation avec la règle des 50 pour cent, les États-Unis ne prévoient pas que ladite règle aura pour "effet" d'obliger les contribuables à utiliser des produits nationaux de préférence à des produits étrangers pour se procurer des revenus extraterritoriaux.

Question n° 17

Les États-Unis admettent-ils que si la valeur loyale d'un produit peut être imputable à hauteur de plus de 50 pour cent à des articles et à des coûts de main-d'œuvre directe au sens de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts, cette proportion de 50 pour cent ne peut pas être représentée entièrement par des éléments d'origine étrangère?

Réponse

Voir la réponse des États-Unis à la question n° 8 du Groupe spécial.

Question n° 18

Ne faut-il pas en déduire qu'une certaine partie de cela doit être d'origine étrangère?

Réponse

Dans la mesure où par "cela" les CE entendent des articles, la réponse est "non". Voir la réponse des États-Unis à la question n° 8 du Groupe spécial.

Question n° 19

Comment le régime de remplacement des FSC est -il appliqué aux ventes de produits agricoles produits à l'étranger? Comment la règle limitant la teneur en élément d'origine étrangère est-elle appliquée aux récoltes sur pied, aux produits fraîchement récoltés et aux produits agricoles triés et nettoyés?

Réponse

La loi ne contient pas de dispositions spéciales pour les produits agricoles.

À cet égard, les CE semblent déduire des déclarations faites par les États-Unis, durant la phase initiale de la présente procédure, sur la définition des "biens d'exportation" dans le régime FSC et son application aux produits agricoles que les États-Unis admettent en quelque sorte, dans le cadre de la procédure en cours, qu'un produit agricole produit à l'étranger ne pouvait jamais remplir la condition limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère et, de ce fait, ne pouvait jamais être admis à bénéficier de l'exclusion prévue par la loi. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 220 et 221. Bien entendu, dans la déclaration citée par les CE, les États-Unis exprimaient simplement l'idée que, compte tenu des modalités d'approvisionnement vraisemblables des producteurs agricoles américains, la définition des "biens d'exportation" donnée dans le régime FSC était peu susceptible d'avoir quelconque effet concret.

Pour être clair, toutefois, les États-Unis n'ont jamais admis ce que prétendent les CE et lorsqu'elles font une telle affirmation, les CE ne tiennent pas compte des différences entre la définition des "biens d'exportation" donnée dans le régime FSC et la règle des 50 pour cent énoncée dans la loi. Selon le régime FSC, l'un des critères concernant les "biens d'exportation" était que 50 pour cent au maximum de la valeur loyale et marchande du bien pouvaient être imputables à des produits importés. Mais suivant la loi, le critère pour les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" est que 50 pour cent au maximum de la valeur loyale et marchande d'un produit peuvent être imputables à la somme de la valeur des articles d'origine étrangère et du coût de la main-d'œuvre directe étrangère. Les États-Unis estiment que les produits agricoles produits à l'étranger peuvent satisfaire à cette prescription et qu'ainsi ils peuvent générer des revenus extraterritoriaux exclus.

C'est bien entendu aux CE, en tant que partie plaignante, qu'il appartient de démontrer que les produits agricoles ne pouvaient pas répondre à la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, mais les CE n'ont rien démontré à cet effet. Même si les États-Unis ne sont pas tenus de réfuter les affirmations infondées des CE, les États-Unis font néanmoins observer que d'après les données disponibles des produits agricoles produits à l'étranger pouvaient satisfaire à la règle des 50 pour cent.

Par exemple, d'après des données du Département de l'agriculture des États-Unis concernant la production américaine en 1999, la "valeur brute totale de la production"² de fèves de soja (en dollars par acre plantée) était de 178,00 dollars. Le coût des éléments qui pouvaient valablement être considérés comme des "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) s'élevait à 52,98 dollars. Le coût de la main-d'œuvre employée et le coût d'opportunité de la main-d'œuvre non rémunérée s'élevaient à 20,90 dollars. Le coût total des articles et de la main-d'œuvre était donc de 73,88 dollars, soit un chiffre représentant nettement moins de 50 pour cent de 178 dollars. En fait, ce chiffre est inférieur au principal élément de coût, à savoir le coût d'opportunité des terres (prix de location), qui s'établissait à 77,66 dollars.

² Il se peut que la "valeur brute de la production" ne corresponde pas précisément à la "valeur loyale et marchande" utilisée dans la loi, mais c'est la notion la plus proche utilisée dans les données.

Il s'agit certes de données américaines, mais elles ne sont ni plus ni moins représentatives que les données prétendument européennes fournies par les CE dans les annexes jointes à leurs communications. Et il convient, bien entendu, de répéter que ce sont les CE, et non les États-Unis, qui ont l'obligation d'apporter la démonstration.

Question n° 20

Les États-Unis font valoir que l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt est justifiée en tant que mesure visant à éviter la double imposition. Cela implique nécessairement que les revenus en question pouvaient être assujettis à l'impôt dans des pays étrangers. Les États-Unis admettent-ils par conséquent que des pays étrangers qui ou bien n'ont pas de conventions fiscales bilatérales avec les États-Unis, ou bien les dénoncent, peuvent exiger des exportateurs américains un impôt sur les bénéfices que ceux-ci réalisent en exportant depuis leur territoire?

Réponse

Comme les États-Unis l'ont expliqué dans les communications qu'ils ont déjà présentées au Groupe spécial, la loi exige que les transactions générant des revenus extraterritoriaux soient caractérisées par divers éléments étrangers qui sont susceptibles d'établir l'existence d'un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que des contribuables des États-Unis puissent être assujettis à l'impôt étranger.

Les transactions susceptibles de générer des revenus extraterritoriaux doivent porter sur des biens utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis. Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis, ils autorisent ou effectuent le paiement des biens dans un autre pays et, dans bien des cas, la propriété est également transférée dans cet autre pays. En outre, il est exigé qu'une certaine partie des activités économiques se déroule à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises. Quand ces éléments étrangers sont présents, un régime fiscal étranger peut être conduit à assujettir à l'impôt les bénéficiaires tirés des ventes de biens réalisées par des exportateurs américains à des clients étrangers. Dans leur réponse à la question n° 12 du Groupe spécial, les États-Unis ont fourni plusieurs exemples de régimes fiscaux étrangers susceptibles d'assujettir à l'impôt les revenus extraterritoriaux tirés de ventes à l'exportation.

Les États-Unis considèrent donc qu'il existe un risque important de double imposition pour les revenus extraterritoriaux exclus, et c'est pour cette raison que la loi prévoit la dispense nécessaire pour cette catégorie de revenus de source étrangère. Quant à la question de savoir si les compétences fiscales étrangères *devraient* chercher à assujettir à l'impôt les revenus extraterritoriaux exclus, elle relève plutôt des autorités fiscales étrangères.

Question n° 21

Si un producteur américain vend un bien directement à un client dans un pays tiers, les revenus tirés de cette transaction sont-ils de source étrangère?

Réponse

Voir la réponse des États-Unis à la question n° 45 du Groupe spécial.

Question n° 22

En quoi l'exemption prévue pour ces revenus peut-elle être une mesure en vue d'éviter la double imposition?

Réponse

L'exclusion des revenus extraterritoriaux est une mesure de protection contre la double imposition précisément parce que les revenus extraterritoriaux exclus peuvent être assujettis à l'impôt à l'étranger. Voir les réponses des États-Unis aux questions n° 12 et 45 du Groupe spécial et à la question n° 20 des CE.

Question n° 23

Si l'intention de la loi est d'éviter la double imposition, pourquoi contient-elle une disposition limitant la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Le fait que la règle des 50 pour cent puisse avoir pour effet de restreindre la catégorie des transactions générant des revenus extraterritoriaux exclus est sans rapport avec la question de savoir si l'exclusion entre dans le cadre de la note de bas de page 59. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur réponse à la question n° 19 du Groupe spécial, rien dans la note de bas de page 59 n'exige qu'une mesure destinée à éviter la double imposition règle le problème de la double imposition d'une manière complète ou précise. Autrement dit, il n'est pas nécessaire que tous les revenus pouvant donner lieu à une double imposition fassent l'objet d'une mesure particulière de protection contre la double imposition pour pouvoir considérer qu'il s'agit d'une mesure "en vue" d'éviter la double imposition ou que cette mesure entre dans le cadre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Cela est particulièrement évident en cas d'utilisation de crédits d'impôt, qui s'appliquent seulement à certains impôts étrangers et qui, même lorsqu'ils sont effectivement appliqués, procurent souvent une protection qui n'est pas complète.

En conséquence, les États-Unis font valoir que la règle des 50 pour cent n'a pas d'incidence sur l'interprétation et l'application de la note de bas de page 59.

Question n° 24

Selon les États-Unis, est-il compatible avec l'Accord SMC qu'un Membre de l'OMC laisse à ses sociétés favorisées le droit d'opter pour un système de dispense de la double imposition plus généreux, auquel ne sont pas admis les autres contribuables?

Réponse

Les États-Unis ne comprennent pas ce que signifient les CE quand elles font référence à des "sociétés favorisées". Les États-Unis considèrent que la loi ne s'applique absolument pas à un groupe de contribuables restreint ou "favorisé".

De même, si les États-Unis se félicitent de constater que les CE reconnaissent encore une fois les avantages de la méthode de l'exemption, ils ne pensent pas qu'il soit exact de dire que la méthode de l'exemption est toujours "un système de dispense de la double imposition plus généreux". Selon la situation du contribuable, l'application de la méthode du crédit d'impôt est, dans certains cas, plus favorable au contribuable.

Dans la mesure où, à travers cette question, les CE font à nouveau valoir d'une autre manière que les États-Unis ne devraient pas être autorisés à prévoir différents mécanismes pour éviter la double imposition, les États-Unis rappellent qu'ils ont expliqué dans les paragraphes 35 à 38 de leur deuxième communication pourquoi les pays peuvent s'en remettre, et s'en remettent effectivement, à différentes méthodes pour éviter la double imposition. Il s'agit là d'une pratique courante et bien acceptée. En France, par exemple, avec la permission du Ministère de l'économie et des finances une société française peut choisir d'être imposée sur son revenu mondial et obtenir une dispense d'impôt pour les pertes qu'elle supporte au niveau mondial. Ainsi, dans le contexte des subventions à l'exportation, la question des autres méthodes possibles de protection contre la double imposition ne devrait pas être posée, en particulier quand il n'est pas conféré des avantages uniques ou spéciaux aux exportateurs exclusivement.

Suivant les États-Unis, l'essentiel est qu'il n'est pas prévu de crédits d'impôt étranger aux États-Unis pour les revenus exclus. Il n'y a donc pas de "système de dispense de la double imposition plus généreux".

Question n° 25

Selon les États-Unis, est-il compatible avec l'Accord SMC d'autoriser des sociétés favorisées à doubler le montant de l'avantage prévu dans le système du Membre en vue d'éviter à certains bénéficiaires la double imposition?

Réponse

Voir la réponse à la question n° 24.

Question n° 26

La législation des États-Unis contient-elle des règles contre l'érosion fiscale destinées à éviter l'exclusion injustifiée de "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" dans tous les cas où ces revenus ne sont assujettis à l'impôt dans aucun autre pays et où, dès lors, il n'y a pas de double imposition? Les règles des États-Unis énoncées dans la sous-partie F ont pour objet d'éviter le report injustifié d'impôt, mais les États-Unis envisagent-ils des mesures pour éviter une application abusive éventuelle de la Loi sur le remplacement du régime FSC?

Réponse

La loi prévoit effectivement certaines mesures en vue d'éviter l'évasion fiscale. Par exemple, il est dit dans l'article 943 e) 1) qu'une société étrangère qui choisit d'être traitée comme une société américaine au regard de la loi doit renoncer à tous les avantages des conventions. Si la société étrangère qui a fait ce choix pouvait être admise à bénéficier des avantages d'une convention conclue par les États-Unis, elle pourrait alors faire valoir qu'en vertu de ladite convention elle restait un résident de son ressort de compétence initial en vertu de la disposition de la convention permettant le "départage" et obtenir ainsi une exemption pour tous ses revenus relevant de la convention. Cela irait à l'encontre de l'objet même du choix de l'assimilation aux entreprises nationales, qui est de placer toutes les activités manufacturières étrangères sur un pied d'égalité par rapport au système fiscal américain. Bien que les CE aient exprimé leur objection catégorique à cette règle, celle-ci est conçue en vue d'éviter l'évasion fiscale et la double non-imposition des revenus.

ANNEXE F-5

OBSERVATIONS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES SUR LES RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS POSÉES À LA SUITE DE LA RÉUNION DU GROUPE SPÉCIAL

(3 avril 2001)

1. Les CE¹ croient que le Groupe spécial connaît bien leur position sur la plupart des points évoqués par les États-Unis dans leurs réponses aux questions posées par les CE et par le Groupe spécial à la suite de la réunion du Groupe spécial avec les parties. Elles se borneront donc à formuler les brèves observations ci-après, soit parce que leur position sur tel ou tel point n'est peut-être pas tout à fait claire pour le Groupe spécial, soit qu'elles estiment qu'une observation de leur part pourrait aider le Groupe spécial dans sa tâche.

1. Pertinence de l'historique

2. Les États-Unis font précéder leurs réponses aux questions du Groupe spécial de quelques observations portant sur les éléments des travaux préparatoires que les CE ont présentés à la réunion du Groupe spécial dans leur Déclaration finale.²

3. Les États-Unis font valoir que lorsqu'ils interprètent des lois américaines, les tribunaux américains n'attachent pas beaucoup d'importance aux déclarations faites en séance au Congrès des États-Unis, mais se fient davantage aux rapports des commissions pour discerner la volonté du Congrès. Ils concluent en affirmant que:

Ainsi, des conjectures *a posteriori* sur l'intention du Congrès, du genre de celles que recherchaient les CE, ne sont rien de plus que de simples conjectures dépourvues de pertinence juridique.³

4. Les CE voudraient simplement rappeler qu'elles n'invoquaient pas l'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC à des fins d'interprétation. Les termes de cette mesure sont tout à fait clairs. Les CE réagissaient au refus des États-Unis de répondre à une série de questions concernant les *but*s poursuivis par les États-Unis (et non pas seulement par le Congrès) lorsqu'ils l'ont adoptée. (Dans leur moyen de défense, les États-Unis ont fait état d'un but allégué de la Loi sur le remplacement du régime FSC lorsqu'ils ont soutenu que cette loi avait été "influencée par les travaux du Congrès" portant sur l'examen du système fiscal américain.⁴)

5. Les États-Unis affirment ne pas savoir pourquoi la Loi sur le remplacement du régime FSC contient une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, pourquoi elle n'est pas applicable aux produits disponibles en quantités insuffisantes et pourquoi une mesure qui est censée éviter la double imposition n'est applicable qu'aux produits ayant une teneur en éléments d'origine étrangère

¹ Dans un souci de concision, les Communautés européennes se désignent elles-mêmes par l'abréviation "CE". Elles demandent toutefois que l'expression "Communautés européennes" soit employée dans le rapport du Groupe spécial.

² Déclaration finale des CE à la réunion du Groupe spécial, paragraphes 3 à 9 et pièces n° 16 à 19 des CE.

³ Réponses des États-Unis aux questions des CE, observations préliminaires.

⁴ Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 24 et 25.

limitée et "non destinés à une utilisation finale aux États-Unis".⁵ Il ressort de l'historique qu'en fait les États-Unis savaient pourquoi ces dispositions étaient reprises du régime FSC ou insérées dans le régime de remplacement des FSC.

2. Déclarations erronées des États-Unis concernant la Loi sur le remplacement du régime FSC

6. Les États-Unis ont présenté quelques allégations factuelles erronées concernant leur Loi sur le remplacement du régime FSC. Les CE sont stupéfaites devant une telle démarche, entreprise par les États-Unis à un stade aussi tardif de la procédure.

7. Au paragraphe 51 de leurs réponses aux questions du Groupe spécial, les États-Unis indiquent que:

... les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu [des] règles [américaines] régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts.

Dans le même esprit, les États-Unis affirment au paragraphe 60 que:

Toutefois, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est limitée aux revenus de source étrangère provenant de la vente ou de la location de biens destinés à être utilisés hors des États-Unis, parce que les États-Unis ont décidé de ne pas céder leur compétence fiscale première sur les revenus de source américaine.

8. Il est tangible que ces déclarations sont fausses et contredisent ce que les États-Unis ont affirmé pendant la réunion avec le Groupe spécial.⁶ Les CE se sentent dans l'obligation d'expliquer pourquoi les revenus de source étrangère et les revenus extraterritoriaux sont des notions qui n'ont absolument aucun lien entre elles.

9. La notion de revenus extraterritoriaux est une création nouvelle de la Loi sur le remplacement du régime FSC. Celle de revenus de source étrangère est bien établie en droit fiscal américain où elle constitue un moyen de résoudre la question de la compétence fiscale première aux fins des dispositions législatives qui ont pour effet d'éliminer ou du moins d'alléger la double imposition. Ainsi, une société étrangère est généralement assujettie à l'impôt américain pour ses revenus de source américaine, mais non pour ses revenus de source étrangère.⁷ Une société américaine, tout en étant assujettie à l'impôt sur ses revenus provenant du monde entier, peut généralement prétendre à un crédit d'impôt étranger pour l'élément de son revenu qui a sa source hors des États-Unis.⁸

10. Des revenus extraterritoriaux pourraient être en totalité de source américaine, en totalité de source étrangère ou provenir des deux sources combinées. Si un produit était fabriqué aux États-Unis puis vendu par le fabricant à une autre partie pour utilisation hors des États-Unis dans une transaction au cours de laquelle il y aurait transfert de propriété du fabricant à l'acheteur à l'intérieur des États-Unis, les revenus réalisés par le fabricant seraient entièrement de source américaine. Réciproquement, si le produit était fabriqué et vendu en Europe par une société américaine ou une

⁵ Comme cela est noté dans les paragraphes 3 à 9 de la Déclaration finale des CE à la réunion du Groupe spécial et confirmé dans les réponses des États-Unis aux questions n° 2, 3, 4, 6, 7, 15 et 16 des CE.

⁶ Dans leur réponse orale à ce qui est devenu la question n° 21 des CE aux États-Unis, les États-Unis ont répondu (à juste titre) et répété un certain nombre de fois que la source des revenus n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer si des revenus sont extraterritoriaux. Dans leurs réponses écrites, les États-Unis évitent de répondre à cette question.

⁷ Code des impôts, articles 881 et 882 (pièce n° 21 des CE).

⁸ Code des impôts, article 904 (pièce n° 21 des CE).

société étrangère ayant choisi l'assimilation, les revenus réalisés par le fabricant auraient en totalité leur source hors des États-Unis. Cas intermédiaire: si le produit était fabriqué aux États-Unis mais vendu au cours d'une transaction comportant un transfert de propriété au profit de l'acheteur hors des États-Unis, la transaction produirait une combinaison de revenus de source américaine et de source étrangère. Ces trois scénarios pourraient produire le même revenu extraterritorial, dès lors qu'il serait satisfait aux autres prescriptions de la loi.

3. Existence d'une subvention – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises définis comme étant une réduction des revenus imposables

11. Dans sa question n° 7 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a demandé à ces derniers de présenter des observations sur le fait que le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts définissait les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant "le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne une réduction" d'un montant défini "du revenu imposable du contribuable provenant de cette transaction".

12. Cette formulation aboutit véritablement à convertir une réduction donnée du revenu imposable en une réduction équivalente du revenu brut. La manière dont les États-Unis expliquent pourquoi ils procèdent ainsi est révélatrice. Les États-Unis indiquent que⁹:

Comme les revenus extraterritoriaux sont exclus de la base d'imposition, la loi ne permet aucune déduction au titre de ces revenus. Cela pose un problème de calcul: comment retrancher les déductions refusées si le montant exclu est basé sur le revenu brut, qui est calculé avant déduction? Pour résoudre ce problème, on calcule d'abord le revenu imposable, sans tenir compte des déductions au titre des revenus extraterritoriaux exclus, puis on majore le résultat pour obtenir le montant exclu du revenu brut en incluant dans le revenu imposable les frais déductibles.

13. En d'autres termes, la formulation ci-dessus est nécessaire parce que les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut, et qu'il faut par conséquent majorer le revenu imposable pour que les frais puissent être déduits comme il convient. L'explication donnée est empruntée à l'historique de la loi:

[p]our calculer le montant exclu du revenu brut, il faut déterminer le revenu imposable puis le majorer du montant des frais déductibles pour obtenir le montant correct du revenu brut.¹⁰

14. L'explication donnée par les États-Unis sert à démontrer que les États-Unis excluent du champ de l'impôt une partie d'une catégorie de revenus. Des frais sont normalement associés à un type de revenu ou proviennent des activités nécessaires pour produire ce revenu. La raison pour laquelle le "problème de calcul" se pose est que les États-Unis n'excluent du champ de l'impôt qu'une partie de ce qui est désigné à juste titre par l'expression "catégorie" de revenus.

15. L'"exclusion" prévue par le régime de remplacement des FSC est, en fait, une fraction obtenue au moyen d'une formule, un type ou d'une catégorie de revenus. Si l'on considère l'exemple donné dans le rapport de la Commission mentionné par les États-Unis, il apparaît que les revenus effectivement imposables tirés de la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ne sont autres que les "revenus du commerce extérieur". De fait, le Code des impôts définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant "les revenus imposables d'un contribuable

⁹ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 12.

¹⁰ Les États-Unis font référence au rapport du Sénat contenu dans la pièce n° 2 des États-Unis, page 12.

correspondant aux recettes brutes du commerce extérieur de ce contribuable".¹¹ Dans l'exemple, le chiffre est de 100 dollars. Or l'exclusion, dans l'exemple, est de 60 dollars. Ainsi, le Code des impôts n'exclut pas ou n'abandonne pas la compétence fiscale sur la totalité des revenus imputables à une activité économique définie.

16. La réponse des États-Unis à cette question montre donc bien, simplement, que les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne peuvent pas être considérés comme une véritable catégorie de revenus.

4. D'autres pays pourraient-ils imposer les revenus extraterritoriaux?

17. Dans sa question n° 12 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a demandé ce qui suit:

Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis par une entreprise américaine ou par une personne établie de façon stable aux États-Unis, et lorsque cette entreprise ou cette personne n'a pas d'établissement stable hors des États-Unis, y a-t-il des cas où les revenus extraterritoriaux provenant de la vente de ce bien peuvent être imposés par un autre pays?

18. Les États-Unis répondent en faisant référence aux législations de six pays – Arabie saoudite, Brésil, Chili, Malaisie, Panama et Taiwan - qui, selon eux ne se fondent pas sur la notion d'"établissement stable" pour imposer les revenus. Les affirmations des États-Unis sont inexactes. Même en se fondant sur les citations partielles empruntées aux documents du *Bureau international de documentation fiscale*¹², on peut voir que dans nombre des pays mentionnés par les États-Unis, il y a, au contraire, des règles fondées sur la notion d'"établissement stable" ou sur des notions analogues pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises étrangères. Par exemple:

- Brésil: selon la législation brésilienne, les entreprises étrangères paient des impôts sur les revenus qu'elles reçoivent par l'intermédiaire de succursales ou d'agences. En ce qui concerne les premières, selon le point 4.04 de la pièce n° 24 des États-Unis, les succursales sont généralement censées être immatriculées (c'est-à-dire, être des bureaux "stables", ou en d'autres termes, des "installations fixes d'affaires" par l'intermédiaire desquelles une société étrangère réalise des opérations commerciales). Ainsi, la notion de succursale correspond à la notion d'établissement stable définie à l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. En ce qui concerne les agences, les règles énoncées au troisième paragraphe du point 4.05 sont nettement inspirées de l'article 5.5 du Modèle de convention de l'OCDE, en vertu duquel un "agent dépendant" constitue un "établissement stable".

De plus, au point 4.06 (transactions directes), il est dit que: "les paiements pour marchandises importées effectués au profit de vendeurs non résidents ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu puisque les marchandises importées ne sont pas de sources brésiliennes".

- Chili: au point 4.04 de la pièce n° 25 des États-Unis, il est indiqué que "l'administration fiscale a déclaré qu'une entreprise étrangère exerçant ses activités au Chili par l'intermédiaire d'une personne qui n'est pas un représentant habilité à conclure des contrats, mais prend des contacts et fournit des renseignements à des clients potentiels *n'est pas considérée comme ayant un établissement stable au Chili*" (pas d'italique dans l'original). Ce libellé ressemble de près à celui de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. Toujours au même point (4.04), il est indiqué que "les revenus chiliens d'agences, de succursales et d'autres

¹¹ Article 941 b) du Code des impôts.

¹² Pièces n° 24 à 29 des États-Unis.

établissements stables, d'entreprises étrangères exerçant des activités au Chili sont établis ..." Ce libellé indique nettement lui aussi que le Chili reconnaît bien les mêmes critères que le Modèle de convention de l'OCDE, ou des critères très semblables.

- Malaisie: au point 11.3 de la pièce n° 26 des États-Unis, il est indiqué que: "la définition type de l'établissement stable donnée par l'OCDE est généralement utilisée dans les conventions fiscales conclues par la Malaisie pour éviter la double imposition".
19. Plus fondamentalement, les CE voudraient faire observer que:
- Les États-Unis ne signalent aucun problème de double imposition, avec ces pays ou avec n'importe quel autre, que le régime de remplacement des FSC serait censé résoudre. Ils laissent simplement entendre qu'il pourrait y avoir une possibilité théorique de double imposition.
 - Il ressort clairement de la description donnée par les États-Unis de ces régimes fiscaux et des annexes que la totalité de ces six pays n'impose que les *revenus de source nationale* des sociétés étrangères.
20. Mais s'il est vrai que certains pays peuvent ne pas se fonder sur une notion aussi facilement identifiable d'"établissement stable" pour percevoir l'impôt, il est évident qu'aucun pays n'essaie d'imposer les sociétés étrangères sur leurs revenus de source étrangère. Les pays cherchent seulement à imposer les *revenus de source nationale* des sociétés étrangères.
21. La question véritable est, par conséquent, de savoir si les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises obtenus par des exportateurs américains seraient considérés comme revenus de source nationale par des pays étrangers.
22. La Loi sur le remplacement du régime FSC exclut du champ de l'impôt américain des revenus qui ne seraient jamais considérés comme revenus de source nationale dans aucun autre pays - c'est-à-dire qui ne proviennent pas d'une activité économique ou de processus économiques menés dans un autre pays. Les prescriptions en matière de processus économique se déroulant à l'étranger prévues par le régime de remplacement des FSC exigent simplement un certain montant minimum de *coûts à l'étranger* - elles n'exigent aucun *revenu étranger* du tout. Les pays imposent les *revenus* tirés d'activités - et non les *coûts*!
23. Les États-Unis n'ont désigné aucun pays au monde qui selon eux imposerait les revenus d'exportateurs étrangers au seul motif qu'ils vendent des produits à des clients sur son territoire et supportent quelques dépenses minimales sur son territoire. Pour autant que les CE le sachent, tous les pays n'imposent que les revenus de source nationale des sociétés étrangères, et il faut pour cela que les revenus *soient générés* sur leur territoire, et non pas simplement que certains coûts soient supportés sur leur territoire.
24. Les États-Unis invitent en réalité les Membres de l'OMC à imposer une nouvelle espèce d'impôt sur les importations – à exiger que les exportateurs étrangers paient sur leur territoire des impôts sur les bénéfices qu'ils réalisent en exportant à destination de ce territoire.
25. Enfin, les CE voudraient répéter qu'elles ne se réfèrent pas au Modèle de convention de l'OCDE pour combler quelque "lacune" dans la note de bas de page 59, comme le soutiennent les États-Unis¹³, mais simplement comme à un élément de preuve de la pratique internationale dans le domaine fiscal. Les CE et les États-Unis s'accordent en fait à reconnaître que le Modèle de

¹³ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 92.

convention de l'OCDE n'est pertinent qu'en tant qu'élément de preuve de cette pratique. Une référence à la notion d'"établissement stable" comme base d'imposition des revenus industriels et commerciaux est pertinente en tant que:

- Description de la manière dont la plupart des pays qui ont un système fiscal développé conviennent de répartir la compétence fiscale;
- Démonstration du fait que pour que des revenus soient considérés comme générés dans un pays, comme ayant leur source dans ce pays et comme imposables lorsqu'ils sont reçus par des étrangers, il doit y avoir une présence physique par l'intermédiaire de laquelle les revenus peuvent être gagnés;
- Reconnaissance du fait que, *en pratique*, les pays ne peuvent pas percevoir d'impôt sur les revenus d'entreprises étrangères s'il n'y a pas de présence physique durable auprès de laquelle percevoir l'impôt et à l'encontre de laquelle mettre en route des procédures de recouvrement.

5. Emploi de différents moyens pour éviter la double imposition

26. En réponse à la question n° 16 du Groupe spécial, les États-Unis soutiennent que d'autres pays prévoient effectivement différents mécanismes pour éviter la double imposition.

27. Les CE ne sont pas en mesure de dire si les systèmes d'autres pays prévoient effectivement, et dans quelle mesure, différents mécanismes possibles pour éviter la double imposition.

28. Les CE voudraient simplement dire que le fait de donner à certaines sociétés le choix entre différents mécanismes pour éviter la double imposition donne lieu à l'abandon de recettes qui seraient normalement exigibles, et donc à une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*, au moins lorsque ce choix est autorisé transaction par transaction, puisque selon toute vraisemblance les sociétés utiliseront cette possibilité de réduire la charge fiscale qui leur incombe d'une manière qui n'est pas offerte aux autres sociétés.

29. L'élément de subvention inclus dans le régime de remplacement des FSC, même si ce dernier est admis en tant que mécanisme visant à éviter la double imposition, apparaît encore plus clairement étant donné ce trait additionnel – le fait qu'il n'est pas limité aux revenus de source étrangère. En vertu des règles fiscales générales des États-Unis, les contribuables américains ne peuvent obtenir l'allègement de la double imposition qu'au titre de leurs revenus de source étrangère.¹⁴ Le régime de remplacement des FSC autorise un prétendu allègement de la double imposition en faveur des revenus de source étrangère comme des revenus de source nationale. C'est là un avantage qui n'est offert à aucun autre contribuable américain, qui donne lieu à l'abandon de recettes et qui est subordonné aux résultats à l'exportation.

30. La possibilité de bénéficier d'un allègement de la double imposition au titre des revenus de source nationale en vertu du régime de remplacement des FSC n'est pas non plus visée par la dernière phrase de la note de bas de page 59. Tout d'abord, un tel avantage n'est pas une "exonération, [une] remise ou [un] report d'impôts". Deuxièmement, la portée de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est expressément limitée aux mesures visant à éviter la double imposition des "*revenus de source étrangère*".

¹⁴ Article 904 a) du Code des impôts (pièce n° 21 des CE).

31. Dernière observation de la présente section: les CE voudraient rejeter formellement, une fois encore¹⁵, ce que laissent entendre les États-Unis dans leur réponse à la question n° 24 des CE¹⁶ lorsqu'ils disent "les États-Unis se félicitent de constater que les CE reconnaissent encore une fois les avantages de la méthode de l'exemption ...". Pour parler clairement, les CE reconnaissent que chaque système a ses propres avantages pour les contribuables et les autorités fiscales dans différentes circonstances. Elles ne reconnaissent pas, toutefois, que l'un ou l'autre des systèmes présente en lui-même quelque avantage que ce soit pour les exportations.

6. Le sens de l'expression "revenus de source étrangère"

32. Les CE ont déjà indiqué leurs vues quant au sens de l'expression "revenus de source étrangère" dans la note de bas de page 59, mais voudraient présenter deux observations à propos de la réponse donnée par les États-Unis à la question n° 15 du Groupe spécial.

33. Tout d'abord, les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à l'emploi du terme dans la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'AGCS¹⁷ qui indique, en son paragraphe final que

Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe 2 de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires, contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure.

34. Les États-Unis cherchent à utiliser ce texte pour affirmer que¹⁸:

Un point essentiel de la note de bas de page 6 est le fait que la dernière phrase stipule que les termes relatifs à la fiscalité figurant dans le texte pertinent n'ont pas une signification universellement admise. Cette phrase indique donc que les négociateurs de l'AGCS voulaient assurer une certaine souplesse pour permettre de prendre en compte les différents cas dans lesquels un revenu peut être considéré comme "ayant sa source" sur le territoire d'un Membre.

35. Les CE contestent que ce texte reflète un désir d'assurer une certaine souplesse dans le sens que souhaitent les États-Unis – que l'on puisse entendre par revenus de source étrangère n'importe quoi, selon les besoins du moment. Le texte attribue, au contraire, un sens *précis* aux termes et concepts relatifs à la fiscalité – ceux qui sont employés dans le système fiscal du Membre.

36. Les CE ne croient pas que, dès lors que quelque chose est dit explicitement dans l'un des accords de l'OMC, on doit nécessairement estimer que cela s'applique dans le cadre d'un autre accord. Dans le cas de la note de bas de page 6 relative à l'AGCS, il convient d'être particulièrement vigilant, étant donné les différentes préoccupations, tenant aux caractéristiques particulières du commerce des services, auxquelles répondait cette note.

37. Toutefois, si la méthode indiquée dans la dernière phrase de la note de bas de page 6 à l'article XIV de l'AGCS était appliquée à la note de bas de page 59 relative à l'*Accord SMC*, le régime

¹⁵ Voir aussi les réponses des CE aux questions n° 23 et n° 35 du Groupe spécial (en particulier les paragraphes 56 et 94).

¹⁶ Réponses des États-Unis aux questions des CE, paragraphe 39.

¹⁷ Les États-Unis prient aussi le Groupe spécial de se reporter à l'emploi du terme "source" dans l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce. Comme cet emploi ne se rapporte pas au revenu ni à l'impôt, les CE n'estiment pas qu'il ajoute quoi que ce soit à l'emploi du terme dans les accords de défense commerciale auxquels les CE se sont référées; ces différents emplois montrent simplement que le terme "source" a un sens analogue à celui d'"origine".

¹⁸ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 45.

de remplacement des FSC n'en relèverait pas, parce que l'avantage qu'il accorde n'est pas limité aux revenus de source étrangère, au sens donné à cette expression dans le système fiscal américain.

38. Les États-Unis semblent avoir mal compris l'alinéa iv) de la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'AGCS.¹⁹ Cet alinéa a trait aux mesures visant à assurer le recouvrement d'impôts sur le revenu des *consommateurs* provenant de sources qui se trouvent sur le territoire du Membre. Il n'étaye pas l'apparente opinion des États-Unis selon laquelle la "source" des revenus peut être le lieu où est situé le consommateur.²⁰

39. Tout aussi étranger au sujet est l'argument des États-Unis selon lequel il faut donner au mot "source" un sens "large" dans la note de bas de page 59, de manière à rendre compte des différentes manières dont des revenus passifs peuvent se dégager. La note de bas de page 59 étant rattachée au point e), elle a trait aux exemptions fiscales, etc., qui sont "accordées spécifiquement au titre [des] exportations". Elle est donc applicable aux revenus tirés du commerce de marchandises, et non aux "revenus passifs".

40. Deuxièmement, les États-Unis citent l'emploi de l'expression "revenus de source étrangère" par l'Organe d'appel dans la procédure initiale. Les États-Unis déforment le rapport de l'Organe d'appel.

41. L'Organe d'appel n'a pas "appliqué [l'expression] de façon large"; il se référait clairement aux revenus générés à l'étranger. Par ailleurs, bien qu'il ne se soit pas explicitement référé au sens de l'expression dans le système fiscal à l'examen, il n'a pas exclu cette interprétation. De fait, dans une autre partie de son rapport, l'Organe d'appel a indiqué ce qui suit:

Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison.²¹

7. L'argument des États-Unis relatif à la spécificité

42. En réponse aux questions n° 20 et n° 21 du Groupe spécial et en particulier à l'appui de leur interprétation de l'article premier de l'*Accord SMC*, selon laquelle l'exclusion du revenu brut, donc du champ de l'impôt, de tous les revenus perçus à l'exportation ne constituerait pas une subvention, les États-Unis inventent, comme autre argument, une nouvelle théorie selon laquelle l'exclusion de certains revenus du "revenu brut" (ou d'une notion équivalente) deviendrait une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* si elle est spécifique au sens de l'article 2 de l'*Accord SMC*.²²

43. Pour les CE, cet argument est tout à fait erroné, parce que l'*Accord SMC* dispose clairement que la question de la spécificité ne se pose qu'une fois qu'il a été établi qu'il y a subvention.

44. L'argument semble aussi dénué d'intérêt puisque, selon l'article 2.3 de l'*Accord SMC*, toutes subventions relevant des dispositions de l'article 3 sont réputées être spécifiques. L'argument ne peut donc justifier le régime de remplacement des FSC.

45. Ce que les États-Unis voudraient, en fait, c'est qu'il soit fait exception à l'article 3 de l'*Accord SMC* pour les subventions prohibées qui ne sont pas spécifiques au sens de l'article 2.1 et 2.2

¹⁹ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 46.

²⁰ Les États-Unis citent aussi, sans présenter d'observations à leur sujet, les alinéas i) et vi) de la note de bas de page. L'alinéa i) n'étaye pas non plus la théorie des États-Unis mais au contraire fait simplement référence au lieu où le revenu a sa source, et étaye donc la position des CE quant à la "source". L'alinéa vi) ne fait pas du tout référence à la notion de source.

²¹ Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

²² Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 63.

du même Accord. Il n'y a rien dans le texte de l'Accord qui le justifierait; de fait, le texte dit le contraire. De toute façon, les CE contestent que les subventions de remplacement des FSC soient non spécifiques.

8. Démonstration par les CE de l'effet de la règle des 50 pour cent (question n° 8)

46. Dans sa question n° 8, le Groupe spécial a demandé aux États-Unis ce qui suit:

Les Communautés européennes disent que, pour que les revenus extraterritoriaux soient exclus du champ de l'impôt il faut que "des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ou de la main-d'œuvre directe) (C) et les bénéfiques (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis)".²³ Cette présentation de la loi est-elle correcte? Si elle ne l'est pas, les États-Unis pourraient-ils en donner la description qu'ils jugent correcte?

47. Dans leur réponse, les États-Unis réaffirment que les CE ne peuvent l'emporter que si elles démontrent que "la loi renferme une prescription positive obligeant à utiliser des articles américains",²⁴ et se bornent à alléguer que l'affirmation des CE est inexacte, parce que²⁵:

... la ventilation algébrique [faite par les CE] ne reflète pas la distinction établie par la loi entre la main-d'œuvre étrangère et la main-d'œuvre américaine.

48. La raison de cet état de chose est simplement que les CE ont posé par hypothèse, pour simplifier, qu'il n'y aurait pas de coûts de main-d'œuvre directs américains dans la production étrangère.

49. Les États-Unis ne répondent pas à la demande du Groupe spécial les invitant à donner une autre description des effets de la loi. Il est facile de formuler une description plus élaborée des effets de la loi, prenant entièrement en compte la critique des États-Unis, comme les CE l'ont indiqué à la réunion avec le Groupe spécial. Il faut simplement scinder la composante représentant les coûts de main-d'œuvre directs en deux éléments, B1 représentant la main-d'œuvre directe américaine et B2 représentant la main-d'œuvre directe étrangère. Le paragraphe 112 de la première communication écrite des CE peut alors être réécrit de la façon suivante:

$A2 + B2$ ne pouvant pas dépasser 50 pour cent de PV (ou autrement dit $A2 + B2$ devant être = ou $< PV/2$), il en découle mathématiquement que

$A1 + B1 + C + D$ doivent représenter au moins 50 pour cent de PV (ou autrement dit $A1 + B1 + C + D$ doivent être = ou $> PV/2$, ce qui peut s'exprimer comme suit: $A1 =$ ou $> PV/2 - C - D - B1$). Cela signifie que A1 sera positif toutes les fois que $PV/2$ sera $> C + D + B1$.

En d'autres termes, il faut que des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût **de la main-d'œuvre américaine (B1) et** des autres intrants (qui ne sont pas des articles ni des coûts de main-d'œuvre directs) (C) et les bénéfiques (D) sont inférieurs à

²³ Le Groupe spécial a prié les États-Unis de se référer à la première communication des Communautés européennes, paragraphe 112.

²⁴ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 17.

²⁵ Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphes 16 et 18 (citation empruntée au paragraphe 18).

50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de la valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis) des produits.²⁶

50. Avec cette correction, la description par les CE des effets de la loi répond à la seule critique que les États-Unis aient formulée. Elle peut aussi servir à montrer dans quelles circonstances la loi exige l'utilisation d'articles américains pour la production aux États-Unis de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.

9. Subordination aux exportations

51. Dans leur première communication écrite, les CE ont examiné de façon relativement détaillée le sens du terme "exportation" dans l'*Accord SMC*.²⁷ Elles se sont efforcées d'aller au-delà de la définition donnée par le dictionnaire, indiquant que la définition "envoyer (en particulier des produits) dans un autre pays" n'était pas d'un grand secours, en d'autres termes, n'épuisait pas entièrement la question.

52. Dans sa question n° 10 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a invité ces derniers à présenter des observations à ce sujet. Les États-Unis n'essayent pas de débattre de la question, mais indiquent que

[Les États-Unis] pensent que les CE avaient donné la bonne définition la première fois, en citant la définition du dictionnaire: "envoyer (en particulier des produits) dans un autre pays".²⁸

53. Les CE ne pensent que ce puisse être là une définition exhaustive du sens du terme "exportation" dans l'*Accord SMC* ou dans l'*Accord sur l'OMC*. Mais elles peuvent au moins souscrire à l'opinion selon laquelle il n'est peut-être pas nécessaire, aux fins de la présente affaire, que le Groupe spécial examine toutes les nuances du terme.

54. Dès lors que, pour remplir les conditions requises pour bénéficier du régime de remplacement des FSC, une transaction portant sur des biens produits aux États-Unis ne doit pas être "pour utilisation finale aux États-Unis", il s'ensuit que ces biens doivent être envoyés hors des frontières des États-Unis pour que la transaction remplisse les conditions requises.

55. Conscients du fait que cela veut dire naturellement que les produits doivent donc être envoyés dans un autre pays, les États-Unis affirment dans leur réponse à la question suivante du Groupe spécial, la question n° 11, que l'exportation peut n'être pas toujours nécessaire puisqu'un bateau de pêche pourrait ne pas être destiné à une utilisation finale aux États-Unis, alors même qu'il n'arriverait jamais dans un pays étranger.

56. Il est intéressant de constater que les États-Unis sont incapables d'affirmer définitivement qu'une telle transaction bénéficierait du régime de remplacement des FSC, indiquant que:

... la portée de ces règles sera précisée par des règlements qui seront publiés ultérieurement.²⁹

57. Même si les États-Unis adoptaient des règles autorisant des transactions portant sur des bateaux de pêche, etc., à bénéficier du régime de remplacement des FSC et même s'il était admis que

²⁶ Les caractères gras indiquent les modifications apportées à la description initiale pour tenir compte de la critique formulée par les États-Unis.

²⁷ Première communication écrite des CE, paragraphes 85 à 92.

²⁸ Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 21.

²⁹ Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 22.

de telles transactions ne sont pas des "exportations", il n'en resterait pas moins que des produits qui sont destinés à être utilisés sur le territoire d'un pays (la grande majorité des produits) doivent être exportés, en ce sens qu'ils doivent être envoyés dans un autre pays pour pouvoir bénéficier du régime de remplacement des FSC. Pour ces produits, l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC est, même si l'on admet la définition donnée par les États-Unis, subordonnée aux résultats à l'exportation.

58. Les autres arguments présentés par les États-Unis à propos de ces questions se rapportent aux produits qui peuvent revenir aux États-Unis après avoir été exportés, au sens d'"envoyés dans un autre pays", tels que les avions et les pneus installés sur des voitures construites à l'étranger.

59. Les CE voudraient faire remarquer que le Groupe spécial n'a pas à se préoccuper de ces exemples s'il adopte la simple définition des exportations présentée par les États-Unis. Envoyer dans un autre pays est, de toute façon, une condition qui doit être remplie par de tels produits pour que le régime de remplacement des FSC soit d'application.

60. Les CE voudraient appeler l'attention du Groupe spécial sur un dernier point qui simplifie le débat en la matière, à savoir que la prescription voulant que les biens ne soient pas "destinés à une utilisation finale aux États-Unis", contenue dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, est, pour l'essentiel, identique à la définition des "biens d'exportation" dans le régime FSC.³⁰

61. Ainsi, l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC est tout aussi subordonnée aux exportations que celle qui était prévue par le régime FSC.

10. Applicabilité de l'article III:4 du GATT de 1994 aux prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine locale figurant dans les mesures fiscales

62. Dans leur réponse à la question n° 18 du Groupe spécial, les États-Unis expriment l'opinion selon laquelle les mesures portant sur l'impôt sur le revenu ne relèvent pas du champ d'application de l'article III:4 du GATT de 1994.

63. L'article III:4 du GATT de 1994 traite des lois, règlements ou prescriptions affectant la vente, l'achat, l'utilisation de produits sur le marché intérieur. Toutefois, il ne précise pas dans quelles dispositions les prescriptions (y compris les prescriptions législatives) doivent figurer pour être visées par la prohibition qu'il énonce, et ne prévoit donc pas de limites à ce sujet.

64. Comme elles l'ont indiqué depuis leur première communication écrite, ce que les CE ont contesté en vertu de l'article III:4, ce n'est pas l'avantage fiscal, mais une des conditions mises à son obtention (la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère).

65. Le passage du rapport du Groupe spécial *Indonésie – Automobiles* auquel les États-Unis se réfèrent analysait à bon droit la question et n'est pas une opinion incidente. Le Groupe spécial devait évaluer le sens et la portée de l'article III pour rejeter le moyen de défense de l'Indonésie qui s'articulait sur l'article III dans son ensemble.

66. Si la mesure dans laquelle figure une prescription relative à la teneur en éléments d'origine locale était pertinente lorsqu'il s'agit de décider si cette mesure est visée par l'article III:4, il serait vraiment facile de tourner la prohibition, inscrite dans cette disposition, de donner des avantages aux produits nationaux.

³⁰ Voir le tableau comparatif au paragraphe 160 de la première communication écrite des CE.

67. Comme les CE l'ont rappelé à l'audience, des subventions comportant une condition relative à la teneur en éléments d'origine locale ont bien été examinées au titre de l'article III:4.³¹ Il n'y a eu ni contestation ni limitation de cette possibilité d'examen. Les États-Unis reconnaissent même dans leur réponse qu'il y a eu des cas dans lesquels des allégations ont été formulées à l'encontre d'avantages relatifs aux *impôts sur le revenu*.

68. Les États-Unis s'efforcent de minimiser cette pratique en se référant à l'historique de la rédaction du GATT de 1947. Même si l'historique pouvait être pertinent en présence de la prohibition claire et inconditionnelle figurant dans le texte de l'article III:4³², et même si l'historique de la rédaction du GATT de 1947 avait la signification que les États-Unis lui attribuent, cela ne voudrait pas dire que cet historique est pertinent lorsqu'il s'agit d'interpréter l'article III:4 du GATT de 1994. Lorsque le GATT de 1994 a été négocié, une certaine pratique s'était développée – y compris les affaires que les États-Unis eux-mêmes portent maintenant à l'attention du Groupe spécial – en ce sens que des allégations avaient été présentées au titre de l'article III:4 à l'encontre de subventions et de mesures relatives à l'impôt sur le revenu. Les CE voudraient ajouter que dans l'affaire *États-Unis - Taxes sur les automobiles*³³ le Groupe spécial a examiné, entre autres choses, une mesure américaine (la prescription "CAFE") qui ne concernait pas des produits mais était une sanction imposée aux personnes (entreprises). Au cours de cette procédure, qui a commencé le 20 mai 1992, il n'a pas été considéré que la portée de l'article III:4 était limitée aux mesures concernant directement des produits, pour autant qu'elles renfermaient des "prescriptions" favorisant la vente, l'achat ou l'utilisation de produits nationaux.

69. Compte tenu de la pratique rappelée par le Groupe spécial dans sa question, par les CE et par les États-Unis, il est évident que les rédacteurs des Accords issus du Cycle d'Uruguay savaient bien que de telles interprétations étaient possibles et s'ils avaient voulu limiter la portée de l'article III:4, ils auraient eu la possibilité de le faire – par exemple, en annexant un *mémoire d'accord* relatif à cette disposition précise. Le texte de l'article XIV d) de l'AGCS et celui de la note de bas de page s'y rapportant, qui ont également été rappelés par les États-Unis, montrent aussi que les rédacteurs prévoyaient bien des règles spécifiques traitant de questions de fiscalité directe lorsqu'ils le voulaient.

70. Ainsi, il n'y a pas de raison pour que la prohibition inconditionnelle inscrite à l'article III:4 ne s'applique pas à d'autres mesures concernant directement les personnes, telles que subventions au titre des impôts directs, dès lors que ces mesures énoncent une "prescription" favorisant l'utilisation de produits nationaux.

11. Applicabilité du régime de remplacement des FSC à la production agricole

71. Les CE ont soutenu que le régime de remplacement des FSC était une subvention à l'exportation prohibée, indépendamment de son extension aux biens produits à l'étranger. Elles ont aussi soutenu que l'autre moyen allégué d'obtenir la subvention, à savoir la production à l'étranger,

³¹ CE – *Protéines destinées à l'alimentation des animaux* (voir la réponse des CE à la question n° 32 du Groupe spécial).

³² L'article 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* dispose que

"Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de *confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31*, soit de *déterminer le sens* lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31:

- a) *laisse le sens ambigu ou obscur*; ou
- b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable." (pas d'italique dans l'original)

³³ DS31/R, 11 octobre 1994.

était aussi subordonné aux exportations. Les CE ont fait valoir que l'extension du régime de remplacement des FSC aux biens produits à l'étranger était assujettie à une règle des 50 pour cent qui, en de nombreux cas, se traduit par une prescription rendant nécessaires des exportations à partir des États-Unis.

72. En ce qui concerne l'agriculture, les caractéristiques particulières inhérentes à la production agricole et, en particulier, aux produits de base, multiplient les obstacles additionnels qui empêchent les produits agricoles cultivés à l'étranger de remplir les conditions voulues pour bénéficier du régime de remplacement des FSC. L'exemple des États-Unis illustre très bien, en fait, l'argument des CE.

73. Dans leur question n° 19, les CE ont demandé comment le régime de remplacement des FSC était appliqué aux ventes de produits agricoles produits à l'étranger. Les États-Unis n'ont donné aucune indication précise (ce qui n'est guère surprenant, puisqu'ils n'ont donné aucune indication quant aux modalités selon lesquelles ils appliquent la règle des 50 pour cent). Ils donnent un exemple, utilisant des données américaines, dont l'objectif déclaré est de montrer que les produits agricoles cultivés à l'étranger pourraient générer des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et bénéficier de la subvention de remplacement élargie.

74. Même prises telles qu'elles sont énoncées³⁴, la méthodologie et les données employées par les États-Unis mettent très clairement en lumière les obstacles qui empêchent de bénéficier du régime en cultivant des produits agricoles à l'étranger. Un examen plus complet des données émanant du Département de l'agriculture des États-Unis citées à propos de la production américaine de fèves de soja révèle immédiatement que, sur la base de la stricte application de la méthodologie indiquée par les États-Unis, la limite de 50 pour cent de la valeur imputable aux "articles" et à la main-d'œuvre est atteinte et dépassée dans plusieurs régions des États-Unis, en 1998 comme en 1999. En 1999, par exemple, l'ensemble articles + main-d'œuvre était supérieur à 50 pour cent dans les régions américaines de Southern Seaboard (76,59 pour cent) et de Mississippi Portal³⁵ (59,9 pour cent). En 1998, la limite des 50 pour cent était dépassée dans les régions d'Eastern Uplands (57,27 pour cent) et de Mississippi Portal (52,6 pour cent).³⁶

³⁴ Les CE n'aborderont pas la discussion de la méthodologie employée par les États-Unis, car elles jugent qu'un examen de l'exemple donné par les États-Unis tel qu'il se présente suffit à ce stade pour illustrer leur point de vue.

³⁵ Il s'agit de régions définies par le Département de l'agriculture, et dont chacune comporte plusieurs États.

³⁶ Les États-Unis ont procédé comme suit au paragraphe 29 de leur réponse à la question n° 19 des CE (pas d'italique dans l'original):

"d'après les données du Département de l'agriculture des États-Unis concernant la production américaine en 1999, la "valeur brute totale de la production" de fèves de soja (en dollars par acre plantée) était de 178,00 dollars. Le coût des éléments qui pouvaient valablement être considérés comme des "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) s'élevait à 52,98 dollars. Le coût de la main-d'œuvre employée et le coût d'opportunité de la main-d'œuvre non rémunérée s'élevaient à 20,90 dollars. *Le coût total des articles et de la main-d'œuvre était donc de 73,88 dollars, soit un chiffre représentant nettement moins de 50 pour cent de 178 dollars.*"

Pour les "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) et la "main-d'œuvre", les CE ont repris les facteurs définis pas les États-Unis, et la même valeur brute de la production en dollars par acre plantée.

75. Ce qui est aussi extrêmement révélateur c'est que les mêmes producteurs, pour le même produit, pour la même région des États-Unis pourraient, selon l'hypothèse retenue, "remplir les conditions requises", une certaine année, pour bénéficier de l'exemption et, l'année suivante, se trouver très au-dessus du plafond des 50 pour cent. Dans une région, celle de Southern Seaboard, le coût de l'ensemble articles et main-d'œuvre a fait un bond entre 1998 et 1999, passant de 43 pour cent à 76 pour cent de la valeur de la production.

76. On trouve, dans l'ensemble de données émanant du Département de l'agriculture, une même configuration pour d'autres produits. En ce qui concerne le blé, par exemple, les données relatives à l'ensemble des États-Unis montrent qu'entre 1998 et 1999, la proportion des facteurs retenus est passée de 45,56 pour cent à 50,44 pour cent. En ce qui concerne certaines zones déterminées, la proportion a toujours été supérieure à 50 pour cent dans la région de Basin and Range (54,97 pour cent en 1998 et 53,43 pour cent en 1999), dans la région de Heartland (57,7 pour cent en 1998 et 56,5 pour cent en 1999), et dans la région de Southern Seaboard (83,7 pour cent en 1998 et 87,6 pour cent en 1999). Elle était supérieure à 50 pour cent en 1998 dans la région de Fruitful Rim (50,08 pour cent), et en 1999 dans la région de Northern Great Plains (50,49 pour cent).³⁷

Eastern Uplands:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 100,43 dollars; valeur de la production = 175,36 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 57,27.

Southern Seaboard:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 94,29 dollars; valeur de la production = 217,20 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 43,4.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 92,65 dollars; valeur de la production = 120,96 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 76,59.

Mississippi Portal:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 75,51 dollars; valeur de la production = 143,50 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 52,6.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 72,40 dollars; valeur de la production = 120,75 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 59,9.

³⁷ Pour l'ensemble des États-Unis:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 50,55 dollars; valeur de la production = 110,95 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 45,56.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 48,04 dollars; valeur de la production = 95,23 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,44.

Région de Basin and Range:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 87,19 dollars; valeur de la production = 158,6 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 54,97.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 82,74 dollars; valeur de la production = 154,84 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 53,43.

77. Une situation dans laquelle les facteurs retenus par les États-Unis ont une valeur supérieure à 50 pour cent est donc très courante, même dans l'ensemble de données citées par les États-Unis. La proportion effective des facteurs pertinents peut varier d'une région à l'autre du même pays et, qui plus est, d'une année à l'autre pour la même région. L'ensemble de données fournies par les États-Unis illustre donc de manière précise un autre obstacle à l'application du régime aux produits agricoles cultivés à l'étranger – l'impossibilité pour les producteurs de prédire avec quelque certitude s'ils réussiront à remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exemption.

78. Les variations de prix sont, bien sûr, au cœur de cette situation. Cet aspect est inhérent à la production agricole. Chacun sait que l'instabilité des prix des produits agricoles est très grande, et n'a, au mieux, que peu de rapport avec les variations de coût.³⁸

79. La conséquence pratique de cet état de chose est que les producteurs ne peuvent pas être certains d'atteindre l'objectif en matière de coûts qui leur permettrait de remplir les conditions requises pour bénéficier du régime de remplacement des FSC puisque, normalement, les prix finals ne sont connus qu'après que les coûts ont été supportés.

80. L'exemple donné par les États-Unis prouve la validité de la position des CE, parce que les prix et les coûts varient non pas seulement d'une région à l'autre à l'intérieur du même pays, mais aussi dans le temps. Même si dans certaines régions et/ou à certaines époques un producteur peut être tenté de croire qu'en théorie ses produits agricoles cultivés à l'étranger pourraient théoriquement remplir les conditions requises, il n'en aura jamais la certitude à cause de caractéristiques inhérentes à la production agricole comme les rapports entre prix et coûts dans l'agriculture. Les contribuables seront

Région de Heartland:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 72,73 dollars; valeur de la production = 125,97 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 57,7.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 68,28 dollars; valeur de la production = 120,69 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 56,5.

Southern Seaboard:

1998: "articles" + main d'œuvre = 92,33 dollars; valeur de la production = 110,25 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 83,7.

1999: "articles" + main d'œuvre = 89,30 dollars; valeur de la production = 101,91 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 87,6.

Fruitful Rim:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 84,87 dollars; valeur de la production = 169,44 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,08.

Northern Great Plains:

1999: "articles" + main-d'œuvre = 42,76 dollars; valeur de la production = 84,69 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,49.

³⁸ Pour s'en tenir aux données émanant du Département de l'agriculture citées par les États-Unis, la valeur brute de la production de fèves de soja, en 1999, a chuté de 37 pour cent par rapport au niveau de 1997 et de 21 pour cent par rapport au niveau de 1998. L'augmentation en pourcentage, mentionnée ci-dessus, de la valeur des facteurs retenus comme pertinents par les États-Unis dans la production de fèves de soja de la région Southern Seaboard, passée de 43,4 pour cent en 1998 à 76 pour cent s'est accompagnée, en fait, d'une diminution des coûts de ces facteurs.

donc bien avisés de préférer la production aux États-Unis s'ils veulent pouvoir compter sur les avantages du régime de remplacement des FSC.

12. Prescriptions en matière de processus se déroulant à l'étranger

81. La question n° 42 du Groupe spécial aux États-Unis concernait les prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger contenues dans la Loi sur le remplacement des FSC.³⁹

82. Jusqu'au stade actuel de la procédure, les CE n'ont pas consacré beaucoup d'attention aux prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger, notant simplement qu'ils n'ont aucun rapport avec le montant des revenus exclus.⁴⁰ Les États-Unis, pour leur part, n'ont pas dit grand-chose des prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger, et n'ont pas contesté le fait qu'ils n'ont aucun rapport avec le montant des revenus exclus.

83. La déclaration des CE qui peut avoir suscité la question du Groupe spécial se trouvait dans sa déclaration finale à la réunion du Groupe spécial⁴¹:

... la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC est fondée sur un critère de coût en pourcentage et ... l'on peut y satisfaire sans entreprendre aucune activité hors des États-Unis. Dans ces conditions, il est également important de garder à l'esprit que les contribuables américains souhaitant être admis à bénéficier de la subvention peuvent sous-traiter à des tierces parties indépendantes toutes les activités, s'il y en a, qui doivent être menées hors des États-Unis.

84. Compte tenu de la réponse des États-Unis à la question n° 42 du Groupe spécial, et pour le cas où le Groupe spécial le jugerait pertinent, les CE exposeront maintenant, de façon quelque peu détaillée, leurs vues quant aux prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger inscrites dans la Loi sur le remplacement du régime FSC.

85. Les prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger, qui figurent maintenant à l'article 942 b) du Code des impôts, ne présentent pas de différences considérables avec les prescriptions correspondantes relatives au régime FSC qui se trouvent à l'article 924 d) du Code des impôts, et leur importance est plus symbolique que véritable. Dans le rapport de la Commission de conférence, il est spécifiquement mentionné que, s'agissant des processus économiques se déroulant à l'étranger, les règles à appliquer sont les règles relatives au régime FSC existantes, jusqu'à ce que les règlements d'application de la nouvelle loi soient publiés.⁴²

86. Le règlement d'application du régime FSC dispose que

³⁹ La question 42 est rédigée comme suit:

Les CE ont-elles raison de dire que les prescriptions de l'article 942 b) de la Loi concernant les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" peuvent être respectées même si les fonctions sont exécutées en fait aux États-Unis? Veuillez expliquer votre réponse.

⁴⁰ Première communication écrite des CE, paragraphe 59 et deuxième communication écrite des CE, paragraphe 220.

⁴¹ Paragraphe 28.

⁴² Explications techniques de la Commission mixte de la fiscalité, 1^{er} novembre 2000, page 22 (pièce n° 5A des CE).

Toute personne, qu'elle soit nationale ou étrangère et qu'elle soit apparentée ou non apparentée à la FSC, peut exécuter toute activité requise pour satisfaire aux prescriptions du présent article, à condition que l'activité soit exécutée conformément à un contrat prévoyant l'exécution de cette activité au nom de la FSC.⁴³

Et que:

Si aucun coût direct n'est supporté par la FSC dans une catégorie particulière, cette catégorie n'est pas prise en compte pour déterminer s'il est satisfait au critère des coûts directs étrangers de 50 pour cent ou de 85 pour cent. Si des coûts directs d'un montant quelconque sont supportés dans une catégorie particulière, cette catégorie est prise en compte aux fins du critère des coûts directs étrangers.⁴⁴

87. Ainsi, tandis que les coûts ne peuvent pas être littéralement nuls, ils peuvent être très faibles. Si l'on satisfait au critère des 85 pour cent au titre de l'une des deux catégories indiquées à l'article 942 b) 3) du Code des impôts, on aura satisfait à la prescription de l'article 942 b) 2) B), même si les coûts en jeu dans chacune de ces deux catégories sont minimes.

88. Par exemple, une société américaine pourrait satisfaire à la prescription relative aux coûts directs étrangers au titre des frais de publicité entraînés par l'insertion d'une annonce dans une revue commerciale étrangère. Supporter un coût de cette nature ne ferait certainement pas des revenus réalisés par la vente du produit faisant l'objet de la publicité des revenus de source étrangère.

89. Dans l'une des publications concernant le régime FSC, on peut lire ce qui suit:

Certains exportateurs satisfont à la prescription relative aux frais de publicité en publiant chaque année dans une revue commerciale étrangère une publicité incluant tous les produits d'exportation qu'ils commercialisent. Les coûts directs étrangers imputés à chaque transaction à l'exportation seront minimes, mais cela n'empêchera pas la FSC de satisfaire au critère des coûts directs étrangers. S'il n'y a pas de dépenses de promotion des ventes sur le marché intérieur imputables aux biens d'exportation ..., cette activité suffira à représenter la catégorie des coûts directs de publicité et de promotion des ventes pour ces produits.⁴⁵

90. Il est même très facile de satisfaire à ce critère, parce que les règlements disposent que:

Les coûts relatifs à la publicité insérée dans des publications aux États-Unis ne sont pas traités comme coûts directs, même si la publication comporte aussi une édition étrangère en anglais.⁴⁶

91. Les CE voudraient aussi rappeler au Groupe spécial que, comme dans le cadre du régime FSC, la nécessité de supporter un coût quelconque au titre de "processus économiques se déroulant à l'étranger" n'est pas applicable aux contribuables dont les recettes brutes tirées du commerce extérieur ne dépassent pas 5 millions de dollars EU au cours d'une seule année fiscale.⁴⁷

92. Le Groupe spécial voudra peut-être se reporter aux explications données lors de la procédure initiale, y compris la pièce n° 31 des CE, qui montrent à quel point les prescriptions en matière de processus économiques se déroulant à l'étranger sont minimes, en pratique.

⁴³ Reg. § 1.924(d)-1(b)(1).

⁴⁴ Reg. § 1.924(d)-1(d)(1).

⁴⁵ BNA Tax Management Portfolio No. 934, *Foreign Sales Corporations*, page A-29 (1998).

⁴⁶ Reg. § 1.924(e)-1(a)(1)(iii)(C).

⁴⁷ Article 942 c) 1) du Code des impôts.

ANNEXE F-6

OBSERVATIONS DES ÉTATS-UNIS SUR LES RÉPONSES DES CE AUX QUESTIONS DU GROUPE SPÉCIAL

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?
- Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?
- Veuillez indiquer quelle est la partie pertinente de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées qui "peuvent être distinguées".
- Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?

Réponse

1. En ce qui concerne la réponse des CE à cette question, les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à leur propre réponse à cette question¹, et réaffirment qu'il y a une exclusion unique applicable à différents types de transactions à l'étranger. Pour récrire de manière exacte la première phrase du paragraphe 2 des réponses des CE, "il y a une exclusion unique qui vise des situations différentes".

2. À cet égard, les efforts que les CE sont prêtes à consentir pour tenter de scinder la Loi apparaissent au paragraphe 3 de leurs réponses, lorsqu'elles affirment que l'"assimilation aux sociétés américaines" est une condition à remplir pour bénéficier de ce que les CE appellent la "subvention de remplacement élargie". Bien sûr, les CE préfèrent ne pas mentionner le fait qu'une succursale étrangère d'une société américaine peut bénéficier de la "subvention élargie" sans choisir l'"assimilation aux sociétés américaines".

3. Toujours au paragraphe 3, les CE glissent l'assertion selon laquelle "il sera *souvent* nécessaire d'utiliser des articles américains" au titre de la "subvention élargie". (pas d'italique dans l'original) Bien sûr, les CE n'ont pas présenté le moindre élément de preuve pour étayer l'assertion selon laquelle la nécessité d'utiliser des articles américains se fera jour "souvent". Les CE n'ont fourni aucun élément de preuve établissant qu'une telle nécessité se fera vraiment jour ne serait-ce qu'une fois.

4. Enfin, au paragraphe 4 de leurs réponses, au deuxième alinéa introduit par un point, les CE reprennent l'argument que les États-Unis ont cité au paragraphe 84 de leurs propres réponses aux

¹ *Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphes 121 à 124; voir aussi *id.*, paragraphes 67 à 75 et 80 à 87.

questions du Groupe spécial. Les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 80 à 87 de leurs réponses, qui montrent que les CE cherchent à gagner sur les deux tableaux dans le présent différend, en ce sens qu'elles n'ont pas plutôt affirmé contester la Loi dans son ensemble qu'elles s'efforcent de scinder la même Loi en prétendues subventions distinctes.

Question n° 2

Les Communautés européennes font valoir que le régime de remplacement des FSC est subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.² Veuillez expliquer comment la Loi en tant que telle – qui, de par ses termes, tout au moins dans le cas des FSC existant au 30 septembre 2000, ne s'applique pas aux transactions effectuées avant le 1^{er} janvier 2002 – peut constituer une violation *de facto* de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Les CE peuvent-elles citer un rapport du GATT ou de l'OMC dans lequel il aurait été constaté qu'une loi en tant que telle constituait une violation *de facto* de l'une quelconque des obligations découlant d'un accord du GATT ou de l'OMC?

Réponse

5. En ce qui concerne le paragraphe 8 de la réponse des CE à la question 2 et l'affirmation des CE selon laquelle le "critère de subordination est le même, qu'il y ait subvention *de facto* ou *de jure*", les États-Unis réaffirment que tout au long de la présente procédure, les CE ont ignoré le sens du terme "subordonnées" tel qu'il a été interprété par l'Organe d'appel. Les décisions pertinentes de l'Organe d'appel sont exposées dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, aux paragraphes 109 et 110, que les États-Unis reproduisent ici pour faciliter la tâche du Groupe spécial:

109. L'Organe d'appel a estimé que le "terme-clé" de l'article 3.1 a) est "subordonnées". Il a expliqué que le sens ordinaire de ce terme est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre". Ainsi, une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) est une subvention dont l'octroi est soumis à l'obligation d'exporter. Ou, comme l'a dit l'Organe d'appel, "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".

110. Il ne suffit pas qu'une subvention soit accordée simplement dans l'attente que de nouvelles exportations ou des exportations supplémentaires en résultent; il faut que l'octroi de la subvention soit subordonné en soi aux résultats à l'exportation. Comme l'a dit l'Organe d'appel, "[i]l ne suffit pas de démontrer seulement que les pouvoirs publics accordant une subvention *prévoient* que des exportations en résulteraient. La prohibition énoncée à l'article 3.1 a) s'applique aux subventions qui sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation ... On peut fort bien accorder une subvention en sachant, ou en prévoyant, que des exportations en résulteront. Mais cela n'est pas suffisant en soi, parce que ce n'est pas la preuve que l'octroi de la subvention est *lié* à la prévision d'exportations". (notes de bas de page omises)

6. Par contraste, le critère de subordination aux exportations retenu en l'espèce par les CE ignore les enseignements pertinents de l'Organe d'appel. Étant donné que la Loi, à première vue, autorise explicitement un contribuable à obtenir des revenus exclus sans exporter, l'exclusion ne peut pas être considérée comme "conditionnelle", "dépendante" ou "liée" par rapport aux exportations. Comme on l'a vu ci-dessus à propos de la réponse des CE à la question n° 1, les CE, s'efforçant de se soustraire

² Première communication des CE, paragraphe 145.

aux enseignements de l'Organe d'appel, scindent indûment l'exclusion prévue par la Loi en deux exclusions distinctes.

7. En ce qui concerne le paragraphe 11 de la réponse des CE, si les CE présentent effectivement une allégation subsidiaire relative à une subordination *de facto* aux exportations, elles n'ont fourni absolument aucun élément de preuve à l'appui d'une telle allégation. Fait notable, les CE ne citent pas le moindre élément de preuve soumis par elles qui étayerait une allégation relative à une subordination *de facto* aux exportations.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".³ Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

Réponse

8. L'assertion des CE dans leur réponse à la question n° 3, à savoir que la note de bas de page 59 vient seulement rappeler, à titre déclaratif, que des mesures visant à éviter la double imposition ne sont pas des subventions, n'est pas soutenable. Premièrement, si telle avait été l'intention des rédacteurs, ils auraient fait de la note de bas de page 59 une note relative à l'article premier, comme ils l'ont fait pour la note de bas de page 1 en ce qui concerne l'exonération d'impôts indirects.⁴

9. Deuxièmement, la réponse des CE à la question n° 3 est incompatible avec leur position antérieure dans le présent différend. Précédemment, les CE ont soutenu que la "dernière phrase de la note 59 peut effectivement orienter vers une interprétation du point e) plus restrictive que celle qui prévaudrait peut-être en l'absence de cette phrase".⁵ En d'autres termes, cela revient à admettre que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 restreint la portée du point e). Les États-Unis aborderont plus loin la note de bas de page 59, dans leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 45.

Question n° 5

Veillez donner plus de précisions sur la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

Réponse

10. Les CE n'expliquent pas suffisamment pourquoi elles estiment que les revenus extraterritoriaux tirés d'une transaction qui s'est déroulée entièrement à l'étranger ne sont pas des revenus de source étrangère. Elles citent simplement un exemple dans lequel une société américaine distribue des produits fabriqués à l'étranger. Dans cet exemple, il y aurait création de revenus extraterritoriaux si la société américaine distribuait des produits fabriqués à l'étranger à des acheteurs étrangers ou pour utilisation à l'étranger. De fait, cet exemple comporterait presque certainement une distribution hors des États-Unis. On ne voit pas pourquoi de telles activités seraient "de source nationale" ou comporteraient la moindre activité d'exportation.

³ Deuxième communication des CE, paragraphe 181.

⁴ Voir *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 93.

⁵ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 4.949.

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e), mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

Réponse

11. De l'avis des États-Unis, les CE n'ont pas répondu à la question du Groupe spécial, qui visait à établir si le critère de "subordination" est plus strict au point e) qu'à l'article 3.1 a).

12. Les États-Unis notent aussi que l'exemple donné par les CE au paragraphe 26, premier alinéa introduit par un point, est incorrect. Les États-Unis ne savent pas ce que les CE veulent dire lorsqu'elles font référence à la "promotion des exportations", mais dans le cas du "transport maritime", les compagnies de navigation fournissent un service. Ainsi, si une exonération fiscale constituait une subvention aux compagnies de navigation, cette subvention ne relèverait aucunement de l'Accord SMC.

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".⁶ Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

- i) le bien destiné à la vente qui procure le revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays); et**
- ii) la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande?**

Réponse

13. Les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à leur réponse à la question n° 14, ainsi qu'à leurs observations sur la réponse des CE à la question n° 23. De l'avis des États-Unis, le fait que dans les régimes fiscaux européens les exportations sont imposées plus favorablement que les opérations réalisées sur le marché intérieur ne peut pas être sérieusement contesté.

14. En ce qui concerne le paragraphe 28 de la réponse des CE à la question n° 14, les États-Unis n'ont pas soutenu que "l'expression "revenus de source étrangère" doit être interprétée de manière large comme signifiant revenus réalisés à l'exportation". Les États-Unis ont simplement fait valoir que les transactions à l'exportation sont un type de transactions se déroulant à l'étranger qui procurent en règle générale des revenus de source étrangère. Sur le plan de la preuve, les CE n'ont pas établi que les types de transactions permettant de recevoir des revenus exclus en vertu de la Loi ne comportent pas un élément "revenus de source étrangère", et elles n'ont pas établi non plus que la Loi exclut en quelque sorte les revenus de source nationale.

⁶ Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres Accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres Accords de l'OMC?

Réponse

15. les États-Unis font observer ce dont le Groupe spécial s'est probablement rendu compte par lui-même, à savoir qu'en ce qui concerne la question du Groupe spécial concernant l'utilisation de l'expression "revenus de source étrangère" dans les rapports *FSC* du Groupe spécial et de l'Organe d'appel, les CE n'ont pas répondu à la question, mais se sont au contraire lancées dans une discussion apparemment hors de propos des *affaires Législations fiscales*. Les États-Unis prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter à leur réponse à la question n° 15.

Question n° 16

Les Communautés européennes font valoir ce qui suit⁷: "Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime *FSC* serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC parce qu'elle donne aux exportateurs un *choix* qui n'est pas offert aux autres opérateurs. ... Cet avantage additionnel serait également une subvention, ... Cette *surcompensation* injustifiée est également une subvention ...

(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu *avantage additionnel* et la prétendue *surcompensation* constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?

Réponse

16. Les États-Unis sont heureux de noter que dans leur réponse à cette question, les CE semblent avoir abandonné l'argument spécieux selon lequel l'existence d'un choix entre l'utilisation des crédits d'impôt étranger et l'exclusion constitue en quelque sorte une subvention. Cet argument n'est pas crédible, étant donné que: 1) selon la Convention de l'OCDE, il est acceptable d'utiliser l'imputation, l'exemption ou les deux méthodes d'allégement de la double imposition⁸, 2) les CE ont précédemment admis que la plupart des pays utilisent une combinaison des deux méthodes pour éviter la double imposition⁹, et 3) des États membres des CE, comme la France, autorisent un tel choix.¹⁰

17. Les États-Unis réaffirment aussi qu'il ressort clairement de la Loi et de son historique qu'il n'y a pas de "double protection contre la double imposition", pour reprendre les termes des CE. Les crédits d'impôt étranger ne peuvent pas être utilisés à l'égard de revenus extraterritoriaux exclus.¹¹

⁷ Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.

⁸ Voir *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 181.

⁹ Voir *Déclaration orale des États-Unis*, paragraphe 141, citant la pièce n° 2 des CE, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

¹⁰ Voir *Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 52.

¹¹ Voir l'article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) à d) du Code des impôts (pièce n° 1 des États-Unis); *rapport du Sénat*, page 2 (pièce n° 2 des États-Unis); *rapport de la Chambre*, page 10 (pièce n° 3 des États-Unis); *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 26; *Deuxième*

Comme les États-Unis l'ont expliqué précédemment, la Loi n'accorde pas un avantage spécial à une catégorie privilégiée de contribuables. Elle prévoit simplement, au contraire, une forme différente de protection contre la double imposition qui est largement offerte aux contribuables. Le choix offert dans ce contexte n'est pas différent des choix semblables que l'on trouve dans des systèmes fiscaux du monde entier. Ou bien le fait que la Loi incorpore la méthode de l'exemption soulève des difficultés au regard des règles de l'OMC, ou bien il n'en soulève pas. Soutenir, comme le voudraient les CE, que la Loi peut prévoir une subvention à l'exportation prohibée au motif qu'elle permet de recourir à un mécanisme de protection différent – même si par ailleurs rien ne s'oppose à l'emploi de cette méthode – ne peut simplement pas être correct.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure "incite" les producteurs nationaux à exporter.¹² Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré ... [et] que l'Accord SMC ne renferme aucune règle de *minimis* applicable aux subventions prohibées".¹³

(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne*? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?

(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle de *minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*¹⁴ est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.

Réponse

18. En ce qui concerne le paragraphe 43 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis estiment que ce sont les CE qui ont fourni une interprétation sélective selon laquelle les mots employés dans l'article 3.1 b) n'ont pas tous un sens. Pour des raisons déjà données, les CE ont ignoré le sens du mot "subordonnées". De même, l'interprétation donnée par les CE du membre de phrase "[produits] nationaux de préférence à des produits importés" n'est pas fondée sur le sens ordinaire des mots employés, et la conclusion que les CE tirent de ce membre de phrase a déjà été rejetée par l'Organe d'appel.¹⁵

19. En ce qui concerne le paragraphe 44 de la réponse des CE, les CE citent l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle l'article III:4 "porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation

communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 36 à 38; et Déclaration orale des États-Unis, paragraphes 148 à 151.

¹² Voir Première communication écrite des CE, paragraphe 165.

¹³ Deuxième communication écrite des CE, paragraphe 160.

¹⁴ WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

¹⁵ Voir Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphes 53 à 57.

de produits nationaux de préférence à des produits importés".¹⁶ Les CE semblent en avoir tiré la conclusion que l'Organe d'appel a constaté que le critère au regard de l'article 3.1 b) est celui de la "faveur" au profit des produits nationaux.

20. Du point de vue logique, cette déduction est absurde. Une mesure qui est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b), "favoriserait" les produits nationaux, mais cela ne veut pas dire que le critère au regard de l'article 3.1 b) cesse d'être la "subordination" pour devenir la "faveur". De plus, dans l'affaire *Canada - Automobiles*, la phrase qui suit immédiatement la phrase citée par les CE est libellée comme suit: "Néanmoins, tant l'article III:4 du GATT de 1994 que l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* s'appliquent à des mesures qui exigent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés."¹⁷ La règle des 50 pour cent n'"exige" pas l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Question n° 23

Les CE font valoir que "pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises"¹⁸ et qu'il y a donc subvention à l'exportation. Supposons l'existence d'une exclusion du champ de l'impôt visant tous les revenus de source étrangère du fait de l'application d'un système purement territorial. L'exportation ne serait-elle pas alors pour les propriétaires de marchandises produites dans le pays une condition qui leur permettrait de bénéficier eux aussi de l'exclusion? Faut-il en conclure que l'application d'un système purement territorial donnerait lieu également à une subvention à l'exportation? Veuillez donner des explications.

Réponse

21. Les CE soutiennent que dans un système territorial, les transactions à l'exportation sont imposées de la même manière que les transactions autres qu'à l'exportation.¹⁹ Cette affirmation est incorrecte.

22. Dans un système territorial, pour qu'un contribuable puisse obtenir des revenus exclus du champ de l'impôt, il doit exporter les produits vers un pays étranger. Ce qui arrive à ces produits après qu'ils ont été exportés est sans intérêt en l'occurrence. Certains produits peuvent être réimportés dans le pays d'origine dans une vente "aller-retour" pour consommation sur le marché intérieur.²⁰ D'autres produits peuvent être vendus par l'intermédiaire de la succursale ou de la filiale du contribuable à l'étranger, pour consommation sur un marché étranger. Quelle que soit en fin de compte leur destination, toutefois, les produits *doivent d'abord être exportés* à destination de la succursale ou de la filiale étrangère du contribuable pour que ce contribuable puisse obtenir des revenus exemptés.

¹⁶ Les États-Unis signalent un point technique: les CE n'ont pas indiqué que dans leur citation, elles soulignaient des mots qui ne sont pas soulignés dans l'original.

¹⁷ *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 19 juin 2000, paragraphe 140. (non souligné dans l'original)

¹⁸ Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102.

¹⁹ *Réponse des CE aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 54. Les États-Unis font aussi respectueusement observer que la question du Groupe spécial est fondée sur une prémisse fautive, en ce sens que dans le monde réel, il n'y a pas de systèmes "purement" territoriaux. De fait, comme les États-Unis l'ont précédemment montré, les exemptions territoriales appliquées par divers États membres des CE sont toutes assujetties à diverses limitations et conditions. *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 96.

²⁰ *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 112.

23. Lorsque les produits sont exportés – et, encore une fois, ils doivent l'être pour remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exemption – ils sont imposés plus favorablement que les ventes sur le marché intérieur comparables, comme les CE l'admettent: "un traitement des ventes à l'exportation effectuées par l'entremise d'une filiale de distribution à l'étranger [*sic*] plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur par l'entremise d'une filiale de distribution nationale peut découler du fait que le taux d'imposition est inférieur dans le pays étranger (mais pas d'une situation où le taux d'imposition à l'étranger est supérieur)".²¹ Ainsi, lorsque les CE défendent l'utilisation par leurs États membres de la méthode d'exemption territoriale, elles contredisent leur propre attaque de l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi.

24. La tentative faite par les CE pour traiter les activités liées à l'exportation de filiales étrangères comme une activité *autre que d'exportation* n'est pas nouvelle. Le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* a vu clair dans la même distinction artificielle que les CE s'efforcent aujourd'hui d'établir. C'est ce qu'un auteur de renom a expliqué à propos de ces affaires:

Comme les trois défendeurs européens avaient choisi de ne pas faire valoir le moyen de défense fondé sur le double prix [au titre de l'article XVI du GATT], la seule question véritable soulevée dans les trois allégations présentées en retour était de savoir si le fait de ne pas imposer des gains étrangers constituait en lui-même une subvention à l'exportation. La clé de la constatation établie par le Groupe d'experts sur ce point a été sa décision de traiter les deux parties de la transaction avec le paradis fiscal – exportation initiale de l'exportateur à destination de son alter ego étranger et revente par l'alter ego à l'acheteur définitif – comme une transaction à l'exportation unique ... Cela impliquait ce qui se passait hors du pays – la revente – faisait aussi partie du même "processus". En n'imposant pas les revenus tirés de la seconde vente, les pouvoirs publics accordaient par conséquent une exonération fiscale en faveur du processus d'exportation.²²

²¹ *Id.*, paragraphe 56. Lorsque le taux d'imposition à l'étranger est supérieur, on suppose que les contribuables choisiront de ne pas faire passer leurs ventes par leur filiale de distribution à l'étranger.

²² Robert E. Hudec, *Reforming GATT Adjudication Procedures: The Lessons of the DISC Case*, 78 Minn. L. Rev. 1443, 1482 (1988) (copie jointe en tant que pièce n° 30 des États-Unis). Le professeur Hudec ajoutait ce qui suit: "Tous les spécialistes des questions fiscales savaient qu'un système d'imposition territorial pourrait servir à rendre l'imposition d'opérations à l'exportation nettement plus faible que l'imposition d'opérations identiques sur le marché intérieur." *Id.*

Au paragraphe 57 de leur réponse à cette question, les CE contestent que le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* "[ait] abouti à des "constatations factuelles" d'après lesquelles les systèmes territoriaux accordaient un traitement plus favorable aux ventes à l'exportation". Toutefois, si le Groupe d'experts n'a pas établi de telles constatations, le comportement des CE et des États membres concernés au sein du Conseil du GATT après 1976 devient inexplicable, et il est difficile d'imaginer pourquoi lesdits CE et États membres ont insisté pour que le Texte de conciliation de 1981 soit adopté. Pour qu'il n'y ait aucun doute à ce sujet, voici ce que le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* a constaté:

Le Groupe d'experts est arrivé à la conclusion que ces pratiques, quelle que soit la mesure dans laquelle elles peuvent être une conséquence fortuite des principes fiscaux belges plutôt qu'une intention politique délibérée, n'en constituent pas moins une subvention à l'exportation, car les avantages susvisés dont bénéficient les activités d'exportation ne s'appliquent pas aux activités nationales sur le marché intérieur ...

S'agissant de circonstances où, du fait de l'existence d'un régime fiscal différent dans différents pays, le produit total de l'impôt sur les ventes à l'exportation est inférieur à celui de l'impôt sur les ventes intérieures, le Groupe d'experts est arrivé à la conclusion qu'il y a exonération partielle d'impôts directs ...

Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu, L/4424, IBDD, S23/139, paragraphes 35 et 37. Le Groupe d'experts a établi des constatations analogues dans *Pratiques suivies par la France en matière*

25. Les CE sont tout particulièrement dans l'erreur lorsqu'elles affirment que les déterminations relatives à la source faites à des fins fiscales doivent se fonder strictement sur les prix de cession correspondant aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Cette affirmation est dénuée de fondement et, en l'espèce, dangereuse. Bien que compatibles en gros avec des activités économiques, les déterminations relatives à la source appliquent de nombreuses règles justifiées par des raisons de commodité administrative. Par exemple, de nombreux pays se fondent simplement sur la résidence du payeur pour déterminer la source des revenus, quel que soit le lieu où, du point de vue économique, le revenu a été généré.

26. Néanmoins, les CE invitent le Groupe spécial: 1) à définir l'expression "revenus de source étrangère" en utilisant les lois nationales de la partie dont il est allégué qu'elle accorde une subvention, et 2) à décider qu'aux fins de l'application de ces mêmes lois, les "revenus de source étrangère" doivent être déterminés sur la base de prix de cession correspondant aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Une telle constatation serait peut-être aujourd'hui dans l'intérêt des CE, mais irait à l'encontre de l'intention exprimée dans la note de bas de page 59, qui était d'éviter de placer aucune "limite" à l'aptitude pour les Membres de prendre des mesures visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère, et non de les obliger à introduire la stricte utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence dans leurs règles relatives à la source.

Question n° 24

Une mesure qui n'assujettirait pas à l'impôt les revenus de source étrangère (c'est-à-dire un système purement territorial) serait-elle une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59?

Réponse

27. Les États-Unis soutiennent que les systèmes territoriaux d'imposition devraient être considérés de la même manière que la Loi dans le contexte de la note de bas de page 59.²³ Ils devraient être jugés acceptable ou être rejetés pour les mêmes raisons.

28. Les CE s'efforcent toutefois d'établir entre les systèmes de leurs États membres et la Loi une distinction qui n'a simplement aucune base dans la réalité. Elles affirment que le "point de référence principal" dans un système fiscal territorial est l'imposition des revenus générés sur le territoire du pays ayant compétence fiscale. Toutefois, ce point de référence n'existe que dans la mesure où les CE disent qu'il existe. La réponse des CE est simplement incompatible avec la manière dont les systèmes "territoriaux" communautaires fonctionnent effectivement. Les CE ont expliqué au Groupe spécial *FSC* que leurs États membres perçoivent généralement des impôts sur les revenus des entreprises sur une base mondiale, mais prévoient ensuite une exemption pour les revenus de source étrangère.²⁴ Les États-Unis ont précédemment montré comment cinq systèmes fiscaux européens prévoient, pour les

d'impôt sur le revenu, L/4423, IBDD, S23/126, paragraphes 48 et 50 et dans *Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, L/4425, IBDD, S23/150, paragraphes 35 et 37.

L'observation faite par les CE au paragraphe 57 selon laquelle les *affaires Législations fiscales* faisaient intervenir des obligations juridiques différentes et des procédures de règlement des différends distinctes ne change rien à la nature de ce que le Groupe d'experts a constaté sur le plan factuel. Le Conseil du GATT a adopté ces constatations factuelles, et la seule modification qu'il ait apportée a été d'adopter le Texte de conciliation de 1981, qui modifiait les conclusions juridiques découlant des constatations factuelles du Groupe d'experts.

²³ Les États-Unis notent, une fois encore, qu'il n'existe pas de systèmes d'imposition "purement" territoriaux.

²⁴ Annexe EC-2 (pièce n° 5 des États-Unis), paragraphe 2. Voir aussi *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 41.

revenus de source étrangère, une exception par rapport à leurs règles fiscales normalement applicables.²⁵

29. Comme les États-Unis l'ont indiqué plus haut dans leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 23, les systèmes dits territoriaux imposent les revenus provenant de transactions à l'exportation plus favorablement que ceux qui proviennent de transactions comparables réalisées sur le marché intérieur, parce que les exportateurs peuvent obtenir une exemption d'impôt pour une partie de leurs revenus. Lorsque, dans un pays qui accorde une exemption territoriale, des exportateurs réalisent leurs opérations par l'intermédiaire d'un pays à fiscalité plus faible, ils réalisent globalement des économies d'impôt. Selon l'argument des CE dans le présent différend, cela constitue une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation.

30. La question du Groupe spécial pose l'autre question intéressante à laquelle les CE ont invariablement refusé de répondre²⁶: celle de savoir si un pays qui impose certaines personnes sur la base d'une exemption et d'autres personnes sur une base mondiale (à leur gré) accorde des subventions au sens de l'article 1.1.²⁷ À s'en tenir à l'argument des CE dans le présent différend, il semblerait que la réponse à cette question soit "oui".

31. Les États-Unis notent aussi l'affirmation des CE selon laquelle l'exemption territoriale "[est] toutefois indéniablement ... une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère". Étant donné qu'en règle générale, les pays qui utilisent la méthode de l'exemption n'exigent pas que les revenus exemptés soient effectivement imposés, les États-Unis estiment que cette assertion est inconciliable avec la position que les CE ont prise en ce qui concerne la Loi.

Question n° 25

Les CE font valoir que "le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des marchandises produites à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée".²⁸ Les CE estiment-elles que la mesure est subordonnée *de jure* ou *de facto* aux résultats à l'exportation? N'est-elle subordonnée aux exportations que dans les cas où, pour en bénéficier, il faut exporter des produits américains? Ou bien le régime de remplacement élargi est-il subordonné aux exportations en totalité du fait que l'exportation de produits américains peut parfois être requise?

32. Les États-Unis contestent l'affirmation des CE contenue au paragraphe 60 de leur réponse à cette question selon laquelle "[i]l ressortait clairement des faits évidents connus de tous à l'époque où la Loi a été adoptée que le respect de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère obligerait dans bien des cas à utiliser des articles américains". Les CE ne citent rien à l'appui de leur assertion, et les États-Unis ne croient pas qu'il y ait dans le dossier de cette affaire quoi que ce soit qui viendrait étayer cette assertion. Les CE ne précisent même pas ce qu'étaient les "faits évidents" ou l'identité de "tous" ceux auxquels elles se réfèrent. Les CE demandent en substance au Groupe spécial de "reconnaître sans demander de preuve formelle" un fait décisif que, selon la jurisprudence établie de l'OMC, il incombe aux CE de prouver, et au regard duquel elles ne se sont pas acquittées de cette charge.

²⁵ Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 42 et 96.

²⁶ Réponse des CE aux questions des États-Unis, paragraphe 1.

²⁷ Comme les États-Unis l'ont noté précédemment, la France est un exemple d'un tel pays. Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 52.

²⁸ Première communication des CE, paragraphe 119.

33. Les États-Unis contestent aussi l'affirmation des CE contenue au paragraphe 62 de leur réponse à cette question selon laquelle "l'exportation de produits américains pouvant parfois être requise, le "régime de remplacement élargi" est subordonné aux exportations en totalité". Les États-Unis ne souscrivent pas à la thèse selon laquelle un contribuable devrait toujours utiliser des articles américains, par opposition à des articles importés, pour remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi. Ils n'estiment pas non plus que, parce que certains contribuables choisissent d'utiliser des produits américains pour satisfaire à la règle des 50 pour cent, cela rend l'exclusion prévue par la Loi subordonnée aux exportations. Une multitude de raisons sont à l'origine de décisions privées d'utiliser des produits nationaux – ou d'exporter – pour satisfaire à certaines prescriptions, mais ces décisions ne créent pas *ipso facto* une subordination aux exportations. Si tel était le cas, toute subvention à la production d'application large serait subordonnée aux exportations dès lors qu'un fabricant déciderait qu'il "devait" exporter pour obtenir la subvention.

Question n° 26

Les CE affirment que la subvention de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera "souvent" nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée.²⁹ Les CE estiment-elles que la fréquence d'une telle utilisation est pertinente pour décider si la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b)? La règle serait-elle incompatible avec l'article 3.1 b) si des produits nationaux des États-Unis étaient "parfois" nécessaires? S'ils l'étaient à l'occasion? S'ils l'étaient rarement?

Réponse

34. En ce qui concerne le paragraphe 63 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis ne savent pas très bien ce qu'ils doivent entendre par l'assertion des CE selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article 3.1 b) "par la raison du fait [*sic*] qu'elle entraîne une obligation d'utiliser un article américain [*sic*] dans tous les cas". (italique dans l'original) Les États-Unis supposent que cette affirmation est simplement le produit d'une rédaction hâtive, et que l'argument des CE reste que la Loi violerait l'article 3.1 b) si dans un cas unique, effectif, l'utilisation d'articles américains était requise. Si tel demeure l'argument des CE, ces dernières n'ont présenté aucun élément de preuve montrant qu'il en est ainsi, mais ont simplement avancé des hypothèses prétendument fondées sur des données "effectives" auxquelles seules les CE ont eu accès.

35. En revanche, si l'affirmation des CE traduit une modification de leur argument, dont il résulterait que la Loi exige l'utilisation d'articles américains dans tous les cas, les CE n'ont présenté aucun élément de preuve non plus pour étayer cette assertion.

Question n° 28

Est-il possible d'établir en se fondant sur la Loi elle-même, et sans faire référence à des faits extérieurs se rapportant à la fabrication de produits particuliers, que la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère prescrit dans certains cas au bénéficiaire d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés? Si tel n'est pas le cas, et compte tenu de l'avis exprimé par l'Organe d'appel dans l'affaire Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile³⁰ d'après lequel la subordination en droit

²⁹ Première communication des CE, paragraphe 174.

³⁰ Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 123.

est démontrée "sur la base du libellé de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent", veuillez expliquer comment l'exclusion prévue par la Loi pourrait être subordonnée *en droit* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Réponse

36. La réponse des CE à cette question ignore la partie essentielle du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, qui va du paragraphe 126 au paragraphe 131 du rapport, et dans laquelle l'Organe d'appel a constaté que la simple existence d'une prescription en matière de teneur en produits nationaux n'est pas suffisante pour qu'il y ait violation de l'article 3.1 b). Au contraire, étant donné la "multiplicité des possibilités", il convient d'examiner les "modalités d'application aux différents fabricants" de telles prescriptions. Les États-Unis n'estiment pas que les CE se soient acquittées de la charge de la preuve qui leur incombait au regard du critère énoncé dans l'affaire *Canada – Automobiles*.

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC, et à d'autres documents.

Réponse

37. Les États-Unis sont heureux de noter que les CE s'accordent à reconnaître avec eux que le champ d'application de l'article III:4 est plus vaste que celui de l'article 3.1 b).

38. Par ailleurs, en ce qui concerne le paragraphe 84 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis sont heureux aussi de constater que les CE renvoient enfin à une partie pertinente du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, où il est indiqué que le critère de la subordination au sens de l'article 3.1 b) est qu'une mesure doit "*exige[r]* l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". (pas d'italique dans l'original) Bien sûr, les CE n'ont pas démontré que la Loi *exige* l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, mais au lieu de cela, recourant à une règle juridique incorrecte, ont allégué que la Loi viole l'article 3.1 b) parce que, selon elles, la Loi "favorise" les produits nationaux par rapport aux produits importés ou leur "donne la préférence".

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen des dispositions de la sous-partie F".³¹ Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

Réponse

39. Les CE affirment que l'étude de la sous-partie F établie par le Département du Trésor réfute l'affirmation des États-Unis selon laquelle la Loi représentait, en partie, les résultats d'un examen des dispositions internationales du Code des impôts américain effectué par le Sénat des États-Unis.³²

³¹ Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

40. L'assertion des CE ne prouve rien de tel, et en la formulant, les CE semblent projeter sur les États-Unis les pouvoirs relatifs des institutions de l'Union européenne. Or, aux États-Unis, le Congrès et le pouvoir exécutif sont (avec le pouvoir judiciaire) des organes d'exercice du pouvoir distincts et égaux, et le fait que l'administration ait pu étudier la sous-partie F n'empêche pas que le Sénat ait procédé à son propre examen indépendant des dispositions internationales du Code des impôts. Le Sénat a indiqué que la Loi était, en partie, un produit de cet examen³², et l'assertion contraire des CE est aussi présomptueuse que dénuée de fondement.

Question n° 34

Le Groupe spécial doit-il déduire de la lecture de la section 4.3.2 de la communication présentée par les CE à titre de réfutation que ces dernières ne s'appuient pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" pour fonder leur argument d'après lequel l'existence de solutions remplaçant l'exportation pour être admis à bénéficier de la subvention prévue par la Loi n'élimine pas la subordination aux exportations alléguée?

Réponse

41. La réponse des CE selon laquelle leur "argument ... ne dépend pas de ces mots" montre bien que les CE ont ignoré ces mots. De l'avis des États-Unis, toutefois, ces mots ne peuvent pas être ignorés et l'explication qu'ils ont donnée de la signification de ces mots et de leur importance pour la présente affaire est exposée dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 133 à 136. Pour les raisons exposées dans leurs communications antérieures, les États-Unis estiment que ces mots confirment leur propre position – et non celle des CE – et que les CE n'ont jamais réfuté les arguments des États-Unis concernant le sens de ces mots.

42. De plus, les États-Unis croient comprendre que la réponse des CE signifie que leur allégation au titre de l'article 3.1 a) n'est *pas* fondée sur la notion selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations pour une catégorie de transactions, mais non pour d'autres. La réponse des CE indique que leur argument se fonde sur la théorie selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations dans son intégralité. En d'autres termes, il y a dans la Loi une subordination aux exportations qui s'applique de manière égale dans toutes les circonstances. Sur le plan pratique, cela veut dire que les CE ne soutiennent *pas* que la Loi viole l'article 3.1 a) au motif qu'elle exige l'exportation *ou* quelque autre type d'activité. Au contraire, les CE soutiennent que la Loi exige l'exportation dans tous les cas. Comme les États-Unis l'ont démontré, toutefois, loin d'exiger l'exportation dans tous les cas, la Loi n'exige pas du tout qu'il y ait exportation. Les CE n'ont pas apporté la preuve du contraire.

Question n° 35

Veillez commenter les paragraphes 91, 108, 159, 170 et 171 de la déclaration orale des États-Unis.

Paragraphe 91

Réponse

43. Les États-Unis prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter à leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 23.

³² Cette déclaration a été faite dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 24, citant le *rapport du Sénat*, page 5 (pièce n° 2 des États-Unis).

³³ *Rapport du Sénat*, page 5 (pièce n° 2 des États-Unis).

44. Les États-Unis voudraient ajouter à ces observations qu'ils ne voient pas en quoi la discussion par les CE de ce qu'elles dénomment la neutralité "par rapport à la sortie de capitaux" ou "à l'entrée de capitaux" a un rapport avec le présent différend. Néanmoins, en ce qui concerne la déclaration des CE contenue au paragraphe 93, concernant la neutralité par rapport à l'entrée de capitaux – dans laquelle les CE disent que cette neutralité est établie lorsque rien n'influence la décision du contribuable d'implanter ses opérations dans son propre pays ou à l'étranger – les États-Unis font observer que la Loi s'applique de la même manière aux transactions réalisées à l'étranger, que les biens soient produits aux États-Unis ou à l'étranger.

45. Dans leur réponse, les CE continuent de soutenir que les systèmes fiscaux de leurs États membres ne comportent pas de subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) parce que les revenus tirés d'exportation ne sont pas mieux traités que les revenus d'origine intérieure. Les États-Unis font observer une fois encore, comme ils l'ont fait dans leurs observations concernant la question n° 23, que les fabricants nationaux ne peuvent bénéficier d'une exemption territoriale qu'en exportant. Lorsqu'elles s'efforcent de distinguer entre ventes à l'exportation consenties par des fabricants nationaux à leurs filiales, d'une part, et revenus obtenus par ces filiales lorsqu'elles vendent des produits exportés, d'autre part, les CE ne tiennent pas compte de la réalité de telles transactions ni du raisonnement du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*. Dans cette affaire, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont constaté que l'exemption partielle du champ de l'impôt américain de revenus reçus par des filiales de vente à l'étranger – et le rapatriement en franchise d'impôt des dividendes provenant de ces revenus – constituaient des subventions à l'exportation prohibées. Le fait qu'il s'agissait de revenus de la filiale étrangère était hors de propos.

Paragraphe 108

46. S'agissant de la réponse des CE concernant le paragraphe 108, dans la note de bas de page 37, les CE indiquent que la définition de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" de la Loi est "identique" à la définition des "biens d'exportation" qui figurait dans les dispositions de l'ancien régime FSC. Ce faisant, les CE ignorent fort à propos qu'en vertu de la définition même des FSC, les produits visés devaient être fabriqués, produits ou extraits aux États-Unis. Au contraire, l'aspect le plus important de la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" est que cette expression désigne, entre autres, des "biens ... fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis *ou hors des États-Unis*". Article 3 de la loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts (pièce n° 1 des États-Unis). (pas d'italique dans l'original)

47. Au paragraphe 97, les CE affirment que le mot "spécifiquement", employé au point e) de l'annexe I, signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [les] exportations". À supposer, pour les besoins du débat, que l'interprétation des CE soit correcte, les États-Unis sont incapables de comprendre comment une exclusion applicable à des revenus obtenus à partir de biens qui peuvent être fabriqués et vendus hors des États-Unis, et sans incorporer aucun article américain, peut avoir un "rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [des] exportations".

48. À propos de l'affirmation des CE contenue au paragraphe 98, selon laquelle la "subvention élargie" est subordonnée aux exportations "parce que, dans bien des cas, il sera nécessaire d'exporter des produits américains en tant que composants ou matières premières pour respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère", les États-Unis font observer que: 1) les CE n'ont pas prouvé que des produits américains seront utilisés de préférence à des produits importés dans n'importe quel cas, ni à plus forte raison "dans bien des cas", et 2) le fait que des acteurs privés peuvent *choisir* d'utiliser des produits américains ne constitue pas le type de condition qui rendrait la prétendue "subvention élargie" subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

Paragraphe 159

Réponse

49. Au paragraphe 101 de leurs réponses, les CE semblent avoir introduit, pour l'application de l'article 3.1 b), une autre règle encore qui s'écarte du libellé effectif de cette disposition. Les CE font maintenant valoir qu'il y a violation de l'article 3.1 b) si une subordination à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés "n'est pas exclue". Comme les États-Unis ne sont pas même sûrs de ce que les CE veulent dire par là, nos observations se borneront nécessairement à souligner que cette nouvelle règle n'est pas justifiée par le libellé de l'article 3.1 b) lui-même ou par la jurisprudence applicable du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le sens du mot "subordonnées".

Question n° 36

S'agissant du régime de subventions de remplacement "élargi", y a-t-il des "recettes ... abandonnées" qui sont "normalement exigibles"? Quelle est la règle juridique des États-Unis qui s'appliquerait au bénéficiaire étranger du régime élargi en l'absence de ce dernier? Quelle est, pour les bénéficiaires étrangers du régime "élargi", l'"autre situation" dans laquelle leurs revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis? Si, de l'avis des CE, elle diffère de la règle juridique – du point de référence normatif – applicable au régime de subvention "de base", veuillez préciser.

Réponse

50. Les États-Unis sont heureux de noter que les CE admettent maintenant que le point de référence normatif aux États-Unis est déterminé par la définition du "revenu brut" contenue à l'article 61 du Code des impôts.³⁴ Cette réponse, toutefois, établit la fausseté de la position propre des CE parce que la Loi, à son article 114, exclut une catégorie de revenus de la définition du revenu brut donnée à l'article 61. Les CE semblent donc soutenir soit 1) que l'article 114, malgré son libellé clair, ne réussit pas en quelque sorte à modifier l'article 61, soit 2) que toute modification de l'article 61 confère automatiquement une subvention.

51. L'article 61 ne peut être compris qu'à la lumière des autres dispositions du Code des impôts qui en définissent les termes et l'application. L'article 114 fait partie intégrante de l'article 61. Les CE voudraient dissocier l'article 114 de l'article 61. Elles demandent véritablement au Groupe spécial de tenir pour établi que le point de référence normatif des États-Unis est d'imposer tous les revenus perçus par des parties qui peuvent être assujetties à l'impôt américain. Toutefois, dans le système américain, l'expression "revenu brut" a un sens particulier. Elle ne s'applique pas à tous les revenus. Elle s'applique seulement telle qu'elle est définie par le Code des impôts.

52. Quoi qu'il en soit, malgré la rhétorique des CE, leur réponse à la question du Groupe spécial montre à quel point le présent différend est distinct du différend *FSC*. Dans ce dernier cas, le Groupe spécial a constaté que les dispositions *FSC* apportaient des exceptions à trois mesures fiscales déterminées, qui auraient été normalement applicables: la sous-partie F (articles 951 e) et 954 d)), l'impôt sur les revenus ayant un lien effectif (article 921 a)) et la limitation de la déduction des dividendes distribués pour les sociétés étrangères (article 245 c)).³⁵ Les CE ne signalent en l'espèce aucune exception de ce genre. Elles déclarent, au contraire, que les revenus seraient imposables en vertu de l'article 61 si la Loi n'avait pas modifié ledit article. Toutefois, l'article 1.1 n'est pas d'une portée assez vaste pour autoriser un tel raisonnement circulaire.

³⁴ *Réponses des CE aux questions du Groupe spécial*, paragraphes 116, 126, 127.

³⁵ *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.100.

Question n° 37

Quelle est la "règle" en vigueur aux États-Unis qui peut constituer un "point de référence normatif" aux fins de l'article premier de l'Accord SMC? Les CE peuvent-elles désigner avec précision les règles fiscales des États-Unis, outre le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts, qui définissent les termes "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises"? En d'autres termes, quel est le fondement légal de l'argument des CE d'après lequel les États-Unis ont maintenu jusqu'à présent leur système fiscal "mondial"?

Réponse

53. La réponse des CE à cette question contient un assortiment de citations fallacieuses et sans rapport avec le sujet.

54. Tout d'abord, les CE citent certains documents historiques pour suggérer que la Constitution des États-Unis exige que les États-Unis aient un système d'imposition "mondial". Cette suggestion est fautive. Le Seizième amendement à la Constitution donne au Congrès des États-Unis le *pouvoir* de percevoir un impôt sur les revenus "sans répartition parmi les divers États et sans égard à aucun recensement ou dénombrement".³⁶ Le Sixième amendement ne *prescrit* pas au Congrès de lever quelque impôt que ce soit sur les revenus, ni à plus forte raison un impôt sur les revenus extraterritoriaux ou de source étrangère. On peut en dire autant à propos de la citation par les CE des affaires *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924), et *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955). Dans aucun cas il n'est dit que les États-Unis sont tenus d'imposer les revenus extraterritoriaux ou de source étrangère.

55. Deuxièmement, les CE citent deux traités de droit fiscal à l'appui de la proposition fautive selon laquelle les États-Unis imposeraient encore leurs citoyens et leurs résidents sur une base mondiale, malgré l'exclusion des revenus extraterritoriaux. Toutefois, ces deux traités datent d'une époque antérieure à la Loi, et ne font donc pas apparaître la modification apportée par la Loi au point de référence normatif en matière d'imposition aux États-Unis.³⁷

56. Les CE citent ensuite une étude du Trésor américain sur la sous-partie F à l'appui de la même proposition fautive selon laquelle les États-Unis se tiendraient encore à un système d'imposition "mondial". Les CE omettent toutefois de citer la déclaration contenue dans l'étude, selon laquelle "les États-Unis ont aussi des éléments d'un régime territorial. Par exemple, l'article 911 modifie le système américain d'imposition sur une base mondiale en autorisant des personnes physiques américaines qui travaillent à l'étranger à exclure de leurs revenus américains certains montants de leurs revenus reçus à l'étranger et de leurs dépenses de logement. De même, l'article 114 exclut du revenu brut les revenus extraterritoriaux d'un contribuable."³⁸ La citation sélective que font les CE de l'étude affaiblit à la fois leur argument et leur crédibilité.

57. Quatrièmement, les CE citent deux affaires, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 US 590 (1943), et *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), pour étayer la proposition selon laquelle "les dispositions qui accordent des déductions ou excluent certains éléments du revenu brut "relèvent de la grâce législative" et doivent donc être "interprétées strictement"". Que la Loi soit

³⁶ Le Seizième amendement a été adopté pour passer outre à la règle inscrite à l'article III de la Constitution des États-Unis, selon laquelle "Nulle capitation ni autre taxe directe ne sera levée, si ce n'est proportionnellement au recensement ou dénombrement ci-dessus ordonné". Constitution des États-Unis, art. III, § 9.

³⁷ La citation faite par les CE du traité d'Isenbergh "*International Taxation: US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. 1, page 2.32 (2^{ème} éd. 2000)", semble postérieure à la date d'entrée en vigueur de la Loi. En fait, la citation est extraite d'un texte inséré dans le traité en novembre 1997.

³⁸ Étude portant sur la sous-partie F, page xi, n° 18.

interprétée de manière stricte ou de manière large, les revenus extraterritoriaux exclus ne font plus partie aux États-Unis de l'assiette de l'impôt. De plus, les cas cités n'étaient pas la proposition avancée par les CE. Dans l'affaire *Interstate Transit Lines*, seules étaient examinées les déductions, non les exemptions ou exclusions, et dans l'affaire *Jones v. Kyle*, on s'est borné à réaffirmer la règle énoncée dans l'affaire *Cook v. Tait* selon laquelle les États-Unis peuvent imposer les revenus de source étrangère s'ils en décident ainsi. Les États-Unis ont décidé de ne pas imposer les revenus de source étrangère qui sont des revenus extraterritoriaux exclus.

58. Ainsi, dans le paragraphe 132 des réponses des CE, la seule affirmation qui soit vraie est l'affirmation selon laquelle l'article 114 énonce l'une de plusieurs exclusions spécifiques de la définition du revenu brut donnée à l'article 61. Toutefois, les CE refusent encore de reconnaître l'effet juridique de ce fait têté.

59. Cinquièmement, enfin, les CE citent l'exclusion des revenus gagnés prévue à l'article 911 à l'appui de la "règle générale" créée par les CE elles-mêmes selon laquelle les États-Unis continuent d'établir l'impôt sur une base purement mondiale. Au contraire, comme on l'a noté plus haut à propos de l'étude portant sur la sous-partie F, l'article 911 représente un autre aspect du principe de territorialité adopté par les États-Unis. La citation faite par les CE de l'article 911 établit donc la fausseté de la "règle générale" inventée par elles-mêmes.

60. Plus généralement, les États-Unis ne voient pas bien en quoi les citations fallacieuses et sans rapport avec le sujet rappelées ci-dessus pourraient aider le Groupe spécial à résoudre le présent différend.

Question n° 39

De l'avis des CE, la Loi serait-elle compatible avec l'Accord SMC si les États-Unis supprimaient la prescription voulant que les biens soient détenus en vue d'une utilisation "hors des États-Unis" ainsi que la prescription concernant la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère"?

Réponse

61. Les États-Unis sont heureux d'être enfin informés de dispositions précises de la Loi à l'encontre desquelles les CE élèvent effectivement des objections – les articles 942 a) 2) A) i) et 943 a) 1) B) et C). La réponse des CE confirme que la très longue critique faite par les CE des autres dispositions de la Loi est sans rapport avec le sujet.

62. Étant donné l'importance que les CE attachent à ces dispositions, les États-Unis estiment qu'il est indispensable que le Groupe spécial explique, dans sa décision, l'importance relative qu'il attache à chacune d'elles. Par exemple, si le Groupe spécial constate que la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" soulève des difficultés, il devrait préciser si la prescription voulant que les biens soient détenus pour utilisation "hors des États-Unis" soulève des difficultés seulement à cause de l'existence de la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère", ou si elle est intrinsèquement inappropriée en elle-même. Les États-Unis ont expliqué que, selon eux, aucune de ces dispositions n'est incorrecte au regard des règles de l'OMC.

63. De plus, les États-Unis font valoir que la réponse des CE à la question n° 39 met en évidence l'approche superficielle qu'elles ont adoptée dans le présent différend. Par exemple, les CE ne traitent pas du fait qu'il y a au moins deux types de revenus prévus par la Loi qui sembleraient satisfaire même à l'interprétation erronée que font les CE de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Premièrement, en ce qui concerne les transactions entièrement étrangères – c'est-à-dire les

transactions qui prennent place entièrement hors des États-Unis³⁹ - *aucun* des revenus tirés de telles transactions ne peut être qualifié de revenu américain ou revenu national. *Tous* les revenus retirés de telles transactions sont générés hors des États-Unis et peuvent donc être assujettis à l'impôt dans un autre pays.

64. De plus, en ce qui concerne les transactions ayant leur origine aux États-Unis, le nouvel article 941 a) 1) A) du Code des impôts, ajouté par la Loi, dispose que 30 pour cent des "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" sont exclus du champ de l'impôt. Selon le nouvel article 941 c), les "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" représentent le montant des revenus du commerce extérieur (s'agissant d'une transaction) du contribuable qui peut à juste titre être imputé à des activités qui constituent des processus économiques se déroulant à l'étranger [en vertu des "prescriptions relatives à des processus économiques se déroulant à l'étranger" inscrites dans la Loi]. En vertu de la Loi, ce sont là des activités qui doivent être exécutées hors des États-Unis et qui, par conséquent, correspondent pleinement aux "revenus de source étrangère" que les CE définissent de manière exagérément étroite par référence aux "activités économiques se déroulant à l'étranger".

65. Un des rapports législatifs accompagnant la Loi donne l'exemple ci-après de "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger": "Par exemple, les bénéfices tirés par une société de distribution de la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont associés à des activités de vente, telles que démarchage ou négociation de la vente, publicité, traitement des commandes des clients et organisation de la livraison, transport hors des États-Unis, et autres activités énumérées, constitueraient un revenu de vente ou de location-vente à l'étranger."⁴⁰ Ce rapport indique ensuite que, s'agissant de parties apparentées,

les revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger ne peuvent pas dépasser le montant des revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger qui se seraient dégagés si le contribuable avait acquis les biens loués lors d'un achat supposé conclu dans des conditions de libre concurrence puis avait effectivement procédé à la vente ou à la location-vente des biens en question. Par exemple, si un fabricant donne en location-vente des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qu'il a fabriqués, le revenu de la vente et de la location-vente à l'étranger tiré de cette location-vente ne doit pas dépasser le montant du revenu de vente et de location-vente à l'étranger que le fabricant aurait tiré de cette location-vente s'il avait acheté les biens à un prix pratiqué dans des conditions de libre concurrence le jour où il a conclu le contrat de location-vente.⁴¹

66. Cela veut dire que l'article 941 a) 1) A) de la Loi prévoit une exclusion de 30 pour cent des revenus directement attribuables à une catégorie définie d'activités économiques se déroulant à l'étranger en se fondant sur des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Ces revenus semblent être précisément le type de revenus qui seraient visés par la cinquième phrase de la note de bas de page 59, même selon l'interprétation donnée par les CE. De fait, il s'agit du type de revenu que, selon les allégations des CE, leurs États membres exemptent d'impôt grâce à leurs systèmes "territoriaux".

67. Les États-Unis n'admettent pas, bien sûr la valeur des critères et règles que les CE ont fait valoir en ce qui concerne la note de bas de page 59. Toutefois, à supposer pour les besoins du débat que ces critères et règles soient applicables, les CE devraient à tout le moins expliquer pourquoi des dispositions de la Loi qui semblent pleinement compatibles avec les règles préconisées par les CE

³⁹ Qui comprennent celles dans lesquelles aucun produit américain n'est inclus dans les produits en cause.

⁴⁰ *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), pages 10 et 11.

⁴¹ *Id.*

sont incorrectes. Les CE ont complètement ignoré les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger et l'article 941 a) 1) A).

68. Les États-Unis demandent donc respectueusement que, dans le cas où le Groupe spécial adopterait l'interprétation faite de la note de bas de page 59 par les CE, il établisse des constatations portant sur la question de savoir si la manière dont la Loi traite les revenus tirés de transactions se déroulant entièrement à l'étranger et les "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" sont des mesures visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère au regard de cette interprétation. Une simple discussion abstraite des expressions "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" et "critère de la destination étrangère" n'irait pas dans le sens d'une résolution du présent différend en particulier ou, plus généralement, des buts du système multilatéral.

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

Réponse

69. En ce qui concerne le paragraphe 157 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis rappellent simplement que le principe inscrit à l'article 351.527 des règlements du Département du commerce relatifs aux droits compensateurs admet certaines exceptions.⁴²

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

Réponse

70. Dans leur réponse à cette question, les CE semblent adopter la position selon laquelle la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ne restreint pas la portée du point e) de l'annexe I. Comme nous l'avons noté ci-dessus dans le cadre de nos observations concernant la réponse des CE à la question n° 3, la position des CE est contredite par le fait que la note de bas de page 59 est liée au point e), et non à l'article premier. En outre, la position des CE est incompatible avec les déclarations antérieures des CE concernant le sens de la cinquième phrase.

71. La position des CE semble fondée sur l'utilisation du membre de phrase "n'a pas pour objet de" dans la cinquième phrase. Selon les CE, si l'intention des rédacteurs avait été de restreindre la portée du point e), ils auraient employé un libellé différent. Toutefois, il y a de très nombreux moyens de rédiger des dispositions conventionnelles efficaces, et l'ensemble des Accords de l'OMC donne de nombreux exemples de styles de rédaction différents. De l'avis des États-Unis, le membre de phrase "n'a pas pour objet de" correspond à une manière parfaitement acceptable (et classique) d'exprimer l'intention des rédacteurs quant à la portée du point e).

⁴² Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 110.

72. À cet égard, dans la version française de l'Accord SMC, un membre de phrase de sens analogue, "ne vise pas à", figure aussi dans la note de bas de page 56, qui est relative à l'article 32.1. L'article 32.1 expose ce qui suit:

Il ne pourra être prise aucune mesure particulière contre une subvention accordée par un autre Membre, si ce n'est conformément aux dispositions du GATT de 1994, tel qu'il est interprété par le présent accord.

À première vue, l'article 32.1 pourrait sembler limiter les mesures susceptibles d'être prises contre une subvention aux mesures prises au titre de l'Accord SMC ou des articles VI et XVI du GATT auxquels l'Accord SMC se rattache.

73. Toutefois, la note de bas de page 56 dispose ce qui suit:

Cette disposition ne vise pas à empêcher que des mesures soient prises, selon qu'il sera approprié, au titre d'autres dispositions pertinentes du GATT de 1994.

Le sens de cette note de bas de page était en cause dans l'affaire *Indonésie – Automobiles* à propos de l'argument de l'Indonésie selon lequel l'Accord SMC était la seule voie de recours face à des mesures qui pouvaient être définies comme étant des subventions. En rejetant l'argument de l'Indonésie, le Groupe spécial a donné un sens à la note de bas de page 56, et l'a citée à l'appui de la proposition selon laquelle il restait possible de prendre des mesures à l'encontre de subventions au titre du GATT de 1994.⁴³

74. Enfin, d'autres parties de la note de bas de page 59 établissent la fausseté de l'allégation des CE selon laquelle la cinquième phrase de cette note serait simplement "déclarative" de principes que les rédacteurs ont énoncés dans d'autres dispositions. Dans la deuxième phrase de la note de bas de page 59, les Membres "réaffirment le principe" de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence entre parties apparentées. Étant donné l'utilisation de ce libellé dans la deuxième phrase, si la cinquième phrase était seulement "déclarative" d'un principe énoncé à l'article premier, comme l'allèguent les CE, les rédacteurs auraient rédigé la cinquième phrase comme suit:

Les Membres réaffirment le principe énoncé à l'article premier selon lequel une mesure prise par un Membre en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou les entreprises d'un autre Membre n'est pas une subvention.

⁴³ *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.36, note 659.

ANNEXE F-7

OBSERVATIONS DES ÉTATS-UNIS SUR LES RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES AUX QUESTIONS DES ÉTATS-UNIS

Question n° 1

Quelle est la "règle applicable" ou "règle générale" en matière d'imposition dans un pays qui assujettit à l'impôt certaines personnes sur une base mondiale et d'autres personnes sur la base d'une exemption, dans certains cas selon leur choix (et à la discrétion, alors, des pouvoirs publics)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

1. Il est un peu surprenant que les CE soient dans l'impossibilité de répondre à cette question. Les CE ont eu peu de réticences à caractériser ce qu'elles considèrent comme la "règle applicable" ou "règle générale" du système fiscal des États-Unis. En fait, elles sont même allées jusqu'à rejeter les présentations faites par les États-Unis de leur propre système fiscal, y compris les présentations faites par le Congrès des États-Unis au moment de l'adoption de la Loi.

2. Il est difficile de ne pas conclure que les CE cherchent à éluder une question assez délicate. En particulier, les CE ne veulent pas reconnaître le fait que certains pays, dont la France, autorisent les contribuables à choisir entre un système territorial ou système d'exemption et un système mondial ou système de crédit d'impôt. De manière plus générale, les CE semblent peu disposées à reconnaître les similarités fondamentales entre le système fiscal des États-Unis une fois la Loi adoptée et les systèmes fiscaux de leurs propres États membres.

Question n° 2

L'exemption d'impôt des "revenus de source étrangère" (aux fins de la note de bas de page 59) par un pays est-elle acceptable dans le cadre de l'Accord SMC seulement si *tous* les "revenus de source étrangère" sont exemptés d'impôt? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

3. La réponse des CE est incomplète et difficile à comprendre. À la question dans laquelle les États-Unis demandent si l'exemption des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 doit s'appliquer à tous ces revenus, les CE se contentent de répondre "non", puis elles ajoutent que la Loi est à cet égard problématique parce qu'elle offre un choix à un nombre limité de contribuables privilégiés. Cela est absurde pour deux raisons.

4. Premièrement, la réponse "non" donnée par les CE à la question est en contradiction directe avec quantité de leurs arguments en l'espèce – à savoir, en particulier, que l'exclusion prévue par la Loi est inacceptable parce qu'elle est conditionnée à un certain nombre de facteurs et parce qu'elle ne s'applique pas aux produits importés aux États-Unis. Les arguments des CE en relation avec l'article premier de l'Accord SMC reposent sur l'idée que l'exclusion prévue par la Loi, à la différence des exemptions territoriales des CE, ne correspond pas à une formule ou à un principe net et simple mais comporte de nombreuses exceptions et conditions. Les arguments des CE en relation avec l'article 3 de l'Accord SMC reposent de même sur l'idée que l'exclusion, selon les CE, s'applique aux exportations, une catégorie de transactions réalisées exclusivement à l'étranger qui ne contient presque

rien, et non aux importations. Il semblerait être impossible de concilier ces arguments des CE avec leur réponse "non" à la question.

5. Deuxièmement, comme les États-Unis l'ont expliqué, la Loi ne s'applique pas exclusivement à des "contribuables privilégiés" et elle ne procure pas à ces contribuables "un moyen plus avantageux d'éviter la double imposition". La Loi s'applique à tous les contribuables des États-Unis qui réalisent des transactions générant des revenus extraterritoriaux. Ces contribuables peuvent être des particuliers ou des entreprises, des sociétés ou des partenariats, et des filiales ou des succursales. Ces contribuables n'ont d'ailleurs même pas besoin d'être américains, puisque la Loi s'applique également aux entreprises non américaines.

6. En outre, la Loi ne prévoit pas une dispense plus généreuse qu'un crédit d'impôt américain, mais plutôt une autre forme de dispense. Pour certains contribuables, la Loi peut se révéler plus avantageuse. Pour d'autres, un crédit d'impôt serait préférable. Cet effet du point de vue des contribuables pouvait varier en fonction de la transaction. En prévoyant différentes options, possibles, les États-Unis agissent précisément comme le font beaucoup d'autres pays (dont la France, comme noté dans nos observations sur la réponse des CE à la question n° 1 des États-Unis). Pour preuve, il est noté dans le commentaire sur l'article 23 de la Convention de l'OCDE que les pays peuvent utiliser la méthode du crédit d'impôt (imputation), la méthode de l'exemption, ou les deux.

Question n° 4

Les États membres des CE sont-ils prêts à renoncer à assujettir les bénéficiaires industriels et commerciaux à tout impôt en fonction de la source en l'absence d'un "établissement stable" au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE?

Réponse

7. Dans leur réponse, les CE ne tiennent pas compte de quatre faits qui sont d'une importance essentielle dans le cadre du présent différend. Premièrement, les pays délimitent différemment leur ressort de compétence fiscale, et beaucoup assujettissent à l'impôt les non-résidents en l'absence d'un établissement stable. Deuxièmement, les pays sont amenés à conclure des conventions fiscales notamment en vue d'éviter une double imposition éventuelle quand d'autres pays assujettissent à l'impôt les revenus perçus sur leur territoire même si des établissements stables ne sont pas impliqués. Troisièmement, aucun pays n'a des conventions fiscales avec tous les autres pays avec lesquels ses ressortissants et ses entreprises entretiennent des relations commerciales. Et quatrièmement beaucoup de pays, sinon la plupart, ont des mesures internes de protection contre la double imposition qui s'appliquent en parallèle avec les conventions fiscales, ou en plus de celles-ci.

8. Il est difficile, par conséquent, de comprendre comment les CE peuvent soutenir, comme elles le font de façon indirecte dans leur réponse à la question n° 4 des États-Unis, qu'une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 ne peut s'appliquer qu'à des établissements stables. Les CE semblent faire valoir que la note de bas de page 59 couvre seulement les conventions fiscales fondées sur la Convention de l'OCDE ou bien les mesures internes de protection contre la double imposition qui reprennent les principes de l'OCDE. La Convention de l'OCDE démontre que des pays sont convenus de certaines méthodes pour éliminer la double imposition dans des circonstances limitées. Mais on ne peut pas soutenir à bon droit que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 s'applique seulement dans les cas pour lesquels la Convention de l'OCDE préconise l'utilisation de la méthode de l'exemption ou de celle du crédit d'impôt.

9. Comme les CE semblent considérer que le concept d'un établissement stable est fondamental non seulement par rapport au droit d'un pays d'éliminer la double imposition, mais aussi par rapport

au droit d'un pays d'assujettir des revenus à l'impôt en premier lieu, les États-Unis se demandaient si les CE estimaient que les pays ne devaient pas ou ne pouvaient pas imposer les non-résidents en l'absence d'un établissement stable. Il ressort du premier paragraphe de la réponse des CE – où il est dit que les pays sont généralement libres d'assujettir les revenus qu'ils souhaitent à l'impôt – que les CE admettent qu'il peut être perçu des impôts même quand il n'y a pas d'établissement stable. Cette réalité explique que les pays puissent avoir besoin d'approches flexibles pour éliminer la double imposition. L'adhésion apparemment rigide des CE au concept d'un établissement stable cadre mal avec les approches de plus vaste portée sur lesquelles reposent de nombreux systèmes fiscaux et elle n'éliminerait pas la double imposition quand ces approches de plus vaste portée sont employées.

10. Les États-Unis renvoient le Groupe spécial à leur réponse à la question n° 12 du Groupe spécial, dans laquelle les États-Unis citent l'exemple d'un certain nombre de pays qui ne s'en remettent pas au concept d'un établissement stable pour établir la compétence fiscale.

Question n° 6

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient-il une définition de l'expression "revenus de source étrangère"? Dans l'affirmative, veuillez indiquer dans quelle disposition se trouve cette définition.

Réponse

11. Il est intéressant de noter que les CE ont admis que la Convention de l'OCDE n'emploie pas l'expression "revenus de source étrangère", et qu'elle la définit encore moins. Les CE restent focalisées, cependant, sur l'idée fallacieuse que la Convention peut en quelque sorte fournir une définition de cette expression de façon indirecte.

12. Le passage de l'article 4 de la Convention cité par les CE montre simplement que les pays peuvent revendiquer le droit d'imposer des revenus sur la base de deux éléments, la résidence et la source. La résidence signifie qu'un contribuable réside dans un pays et peut donc être assujetti à l'impôt sur cette base. La source signifie que des revenus ont un lien avec un pays et peuvent donc y être assujettis à l'impôt. Le premier de ces éléments est centré sur le lieu où se trouve le contribuable. Le second est centré sur le lieu où "se trouve" le revenu.

13. Les CE n'expliquent pas comment le passage cité "exprime un concept identique" à celui des "revenus de source étrangère" "de manière différente". Ce passage fait simplement référence à la compétence fiscale en fonction des "sources" dans un pays donné. Il ne contient pas de définition de ce qui constitue ou peut constituer ces "sources".

14. Les États-Unis renvoient le Groupe spécial aux paragraphes 132 à 136 de leur *déclaration orale*, où ils ont expliqué "que les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE, loin d'étayer l'interprétation étroite des CE [en ce qui concerne l'expression "revenus de source étrangère"], confirment bien plutôt la position des États-Unis".
